



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
MONOGRAFIA JURÍDICA

**A DINÂMICA DA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E O
PARADIGMA DA JUSTIÇA SOCIOFISCAL:**

UMA ANÁLISE À LUZ DA TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO E RENDA E OS
IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA HEGEMÔNICA PARA A CONSECUÇÃO DE
UMA ARRECADAÇÃO EQUITATIVA UTÓPICA INACABADA

ORIENTANDO: NATÃ HEMOURYELLES NERES DA SILVA
ORIENTADORA: DR.^a FERNANDA DE PAULA FERREIRA MOI
PROFESSOR: ESP. LUIZ ANTÔNIO DE PAULA

GOIÂNIA-GO

2026

NATÃ HEMOURYELLES NERES DA SILVA

**A DINÂMICA DA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E O PARADIGMA DA
JUSTIÇA SOCIOFISCAL:**

UMA ANÁLISE À LUZ DA TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO E RENDA E OS
IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA HEGEMÔNICA PARA A CONSECUÇÃO DE
UMA ARRECADAÇÃO EQUITATIVA UTÓPICA INACABADA

Monografia Jurídica apresentada à disciplina de
Trabalho de Curso II, da Escola de Direito,
Negócio e Comunicação da Pontifícia
Universidade Católica de Goiás - PUC Goiás.

Professora Orientadora: Dr.^a Fernanda de Paula
Moi

GOIÂNIA-GO

2026

NATÃ HEMOURYELLES NERES DA SILVA

**A DINÂMICA DA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E O PARADIGMA DA
JUSTIÇA SOCIOFISCAL:**

UMA ANÁLISE À LUZ DA TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO E RENDA E OS
IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA HEGEMÔNICA PARA A CONSECUÇÃO DE
UMA ARRECADAÇÃO EQUITATIVA UTÓPICA INACABADA

Data da Defesa: 15 de junho de 2026

BANCA EXAMINADORA

Orientadora: Dr.^a Fernanda de Paula Ferreira Moi

NOTA

Professor: Esp. Luiz Antônio de Paula

NOTA

A Deus, princípio e fim de todas as coisas, autor da vida e sustentáculo de toda a minha história.

À minha família, dom precioso, especialmente à minha mãe e à minha irmã, em cuja presença constante, amor incondicional e confiança inabalável encontrei refúgio seguro nos dias difíceis e motivo de alegria nos dias de conquista.

Aos meus avós, que, por sua experiência de vida, ajudaram a moldar os alicerces da pessoa que sou. A eles, e a todos aqueles que vencem quando venço, dedico com gratidão esta conquista.

Ao meu pai, que a vida levou cedo demais, mas cuja lembrança permanece viva e indissociável da minha própria história, por ter se tornado parte de quem sou.

Aos meus amigos, colegas e professores, que compartilharam comigo os desafios, os aprendizados e a dedicação ao conhecimento durante a minha jornada acadêmica.

À criança que um dia eu fui.

Ao homem que me tornei.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus, fonte de força, esperança e perseverança, por ter sustentado meus passos ao longo desta trajetória e por ter me concedido serenidade nos momentos de incerteza, sabedoria nos momentos de decisão e coragem para prosseguir quando os desafios pareciam maiores do que minhas próprias forças. À Santíssima Virgem Maria, agradeço pela constante intercessão, pelo amparo nos momentos difíceis e por jamais permitir que a esperança se afastasse do meu coração.

À minha mãe, expresso minha mais profunda gratidão. Nenhuma palavra seria suficiente para traduzir a importância que possuo em minha vida. Obrigado pelo amor incondicional, pelos sacrifícios silenciosos, pelas orações, pelo cuidado constante e por jamais permitir que eu deixasse de sonhar. Foi em seu colo que encontrei segurança, em seus ensinamentos que encontrei direção e em sua confiança que encontrei forças para acreditar em mim mesmo. Se a criança que um dia fui aprendeu a sonhar, foi porque você embalou e velou por esses sonhos antes mesmo que eu compreendesse o meu caminho.

À minha irmã, agradeço pelo companheirismo, pela cumplicidade e pela presença constante ao longo da vida. Obrigado por compartilhar comigo os desafios, as alegrias, as incertezas e as conquistas desta caminhada. Sua amizade, apoio e confiança tornaram os dias difíceis mais leves e os momentos felizes ainda mais especiais a serem vividos.

Aos meus avós, agradeço pelos exemplos de dignidade, honestidade, trabalho e perseverança. Em suas histórias encontrei inspiração; em seus conselhos, direção e em seu carinho, a segurança necessária para enfrentar os desafios que surgiram ao longo do caminho. Muito do que sou foi construído sobre os valores que recebi de vocês.

Ao meu pai, agradeço pela vida que me deu e pelo lugar que ocupa em minha história. Embora sua partida tenha acontecido cedo demais e sua ausência tenha marcado profundamente minha trajetória, sua memória permanece presente em minha caminhada, ensinando-me a compreender o que realmente importa na vida, a valorizar as pessoas que amo e a reconhecer o significado de cada conquista alcançada.

A todos os familiares, amigos e às pessoas que me amam e torcem por mim, meu mais sincero agradecimento. Em cada palavra de incentivo, em cada gesto de carinho e em cada demonstração de confiança encontrei razões para continuar seguindo em frente.

Aos meus colegas de graduação, agradeço pela convivência, pelas experiências compartilhadas e pelos desafios enfrentados em conjunto. Aos professores que participaram da minha formação acadêmica, registro minha profunda admiração e respeito pela dedicação ao ensino e pela contribuição que ofereceram à minha formação humana e profissional.

De modo especial, agradeço à minha orientadora, pela confiança, disponibilidade, paciência e valiosas orientações, fundamentais para a concretização deste trabalho.

À criança que sonhava sem saber exatamente como alcançaria seus objetivos, mas que, ainda assim, recusou-se a deixar de sonhar. À criança que não encontrou limitações, ouviu dúvidas e enfrentou obstáculos, mas jamais permitiu que as circunstâncias definissem a dimensão dos seus sonhos.

E ao homem que nasceu dessa trajetória. Ao homem que compreendeu que algumas conquistas são construídas muito antes de serem alcançadas, nas madrugadas dedicadas a trabalhos, pesquisas, eventos, projetos e estudos; nos momentos em que o cansaço parecia maior que as forças, nas vezes em que o resultado demorou a chegar; e, sobretudo, nas ocasiões em que desistir pareceu uma alternativa possível, mas jamais escolhida.

Agradeço por ter continuado. Por ter acreditado quando era mais fácil duvidar. Por ter permanecido firme quando o caminho parecia longo demais. Por ter compreendido que os sonhos não pertencem apenas àqueles que possuem as melhores condições, mas também àqueles que possuem coragem suficiente para persegui-los todos os dias.

Esta conquista não representa apenas a conclusão de uma graduação. Representa anos de esforço, renúncia, amadurecimento e perseverança. Representa a prova de que alguns sonhos exigem tempo, fé e coragem, mas permanecem possíveis para aqueles que se recusam a abandoná-los.

A todos aqueles que fizeram parte desta caminhada, deixo registrada minha mais sincera, infinita e eterna gratidão. Não eu, mas nós.

“Não sei se a vida é curta ou longa demais para nós, mas sei que nada do que vivemos tem sentido, se não tocamos o coração das pessoas.”

Coralina, Cora.

Vintém de Cobre: Meias Confissões de Aninha.
Goiânia: Cora Coralina, 1983.

RESUMO

A presente pesquisa analisou a Reforma Tributária brasileira promovida pela Emenda Constitucional número 132/2023 e pela Lei Complementar número 214/2025, sob o prisma da justiça sociofiscal, examinando se as inovações normativas introduzidas representam ruptura paradigmática ou mera adequação técnica do sistema tributário vigente. Adotou-se método hipotético-dedutivo, com abordagem qualitativa e técnica de revisão bibliográfica e normativa. Constatou-se que o sistema tributário brasileiro historicamente se estrutura sobre a centralidade da tributação indireta sobre o consumo, produzindo regressividade estrutural incompatível com os postulados constitucionais da capacidade contributiva, da progressividade e da redução das desigualdades. Concluiu-se que a referida Emenda não operou mudança paradigmática no sentido da justiça sociofiscal, porquanto preservou a centralidade da tributação sobre o consumo e deixou intocadas as estruturas de tributação sobre renda e patrimônio, limitando-se a introduzir mecanismos compensatórios periféricos, como o *cashback* e a cesta básica isenta, que mitigam efeitos sem atacar causas, configurando um sofismo reformista que perpetua, sob novo discurso legitimador, a mesma lógica distributiva regressiva que historicamente caracteriza a tributação no Brasil.

Palavras-chave: Princípios Tributários; Reforma Tributária; Emenda Constitucional n. 132/2023; Justiça Sociofiscal; Regressividade Tributária; Capacidade Contributiva.

ABSTRACT

This research analyzed the Brazilian Tax Reform promoted by Constitutional Amendment Number 132/2023 and Complementary Law Number 214/2025, from the perspective of socio-fiscal justice, examining whether the normative innovations introduced represent a paradigmatic rupture or mere technical adaptation of the existing tax system. A hypothetical-deductive method was adopted, with a qualitative approach and bibliographic and normative review technique. It was found that the Brazilian tax system has historically been structured around the centrality of indirect consumption taxation, producing structural regressivity incompatible with the constitutional postulates of contributive capacity, progressivity, and reduction of inequalities. It was concluded that the aforementioned Amendment did not operate a paradigmatic change toward socio-fiscal justice, since it preserved the centrality of consumption taxation and left income and wealth taxation structures untouched, limiting itself to peripheral compensatory mechanisms, such as *cashback* and a zero-tax basic food basket, which mitigate effects without attacking causes, constituting a reformist sophism that perpetuates, under a new legitimizing discourse, the same regressive distributive logic that historically characterizes taxation in Brazil.

Keywords: Tax Principles; Tax Reform; Constitutional Amendment No. 132/2023; Socio-Fiscal Justice; Tax Regressivity; Contributive Capacity.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 O TRIBUTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A ESTRUTURA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	13
1.1 A ORDEM CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA E OS FUNDAMENTOS DO SISTEMA FISCAL NACIONAL.....	13
1.2 CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO.....	15
1.2.1 Prestação Pecuniária Compulsória	15
1.2.2 Que Não Constitua Sanção de Ato Ilícito	17
1.2.3 Instituída em Lei.....	18
1.2.4 Cobrada Mediante Atividade Administrativa Plenamente Vinculada	19
1.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	21
1.3.1 Princípios Constitucionais Tributários Pré-Reforma Tributária	23
1.3.2 Princípio da Legalidade	24
1.3.3 Princípio da Irretroatividade	25
1.3.4 Princípio da Anterioridade Anual (Próximo Exercício Fiscal).....	28
1.3.5 Princípio da Anterioridade Nonagesimal (Noventena).....	30
1.3.6 Princípio da Isonomia Tributária	31
1.3.7 Princípio da Vedação ao Confisco	32
1.3.8 Princípio da Liberdade de Tráfego	33
1.3.9 Princípio da Capacidade Contributiva.....	34
1.3.10 Princípio da Uniformidade Geográfica.....	36
1.3.11 Princípio da Vedação à Discriminação Tributária em razão da Procedência ou Destino	37
1.3.12 Princípio da Não Cumulatividade	38
1.3.13 Princípio da Seletividade	40
2 NOVOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS INTRODUZIDOS PELA REFORMA TRIBUTÁRIA FRUTO DA EMENDA CONSTITUCIONAL NÚMERO 132 DE 2023	41
2.1 PRINCÍPIO DA SIMPLICIDADE	42
2.2 PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA	44

2.3 PRINCÍPIO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA	45
2.4 PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO	46
2.5 PRINCÍPIO DA DEFESA DO MEIO AMBIENTE.....	48
2.6 PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE	51
2.7 OS IMPACTOS DE TAIS ALTERAÇÕES NA ORDEM TRIBUTÁRIA NACIONAL ...	52
3 A REFORMA TRIBUTÁRIA E A RECONFIGURAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL	54
3.1 O ALVORECER DA EMENDA CONSTITUCIONAL NÚMERO 133 DE 2023 E O DEVANEIO DE UM ÊXODO HISTÓRICO	58
3.2 A EPIFANIA DA LEI COMPLEMENTAR NÚMERO 214 DE 2025 E A REGULAMENTAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	65
3.3 A DINÂMICA DA TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA E REGRESSIVA A QUESTÃO EQUITATIVA DO TRIBUTO À LUZ DA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E O PARADIGMA DA JUSTIÇA SOCIOFISCAL SOFISTA.....	66
3.3.1 A Equidade e a Justiça Sociofiscal como Fundamento Constitucional da Tributação	68
3.3.2 A Questão do Paradigma e da Justiça Sociofiscal e a Reforma ou Deforma Tributária à luz da Emenda Constitucional 132 de 2023: Ruptura ou Sofismo?	71
CONCLUSÃO.....	78
REFERÊNCIAS	

INTRODUÇÃO

O Direito Tributário, em sua intrínseca complexidade e fundamentalidade, transcende a mera instrumentalidade arrecadatória para se consolidar como um dos pilares essenciais à sustentação do Estado Democrático de Direito. A gênese do tributo, indissociável da própria formação do Estado, remonta aos primórdios da organização social, onde a necessidade de custeio das estruturas coletivas impôs a transferência compulsória de parte da riqueza privada para o erário público. Amed e Negreiros, em sua perspicaz análise histórica, asseveram que:

A origem dos tributos na história da humanidade está relacionada com o aparecimento do embrião do Estado. Esta instituição, ao separar os governantes dos governados, fez com que outra série de instituições dentro do aparelho estatal fosse criada. Uma administração pública, uma força militar, além de obras públicas. Era necessário que parte da riqueza produzida pela população fosse transferida para um soberano ou agente público; isso dava-se através da tributação. Os governantes primitivos faziam pressão no sentido de legitimar essa cobrança, ligando-a ao caráter divino do poder político, ou justificando-a com a proteção que este soberano dava aos súditos em caso de conflitos com outros povos, o que realmente ocorria. O fato é que a tributação, em modelos próximos ao que aplicamos hoje, só pode ser compreendida dentro de uma estrutura de poder coercitivo. Assim, quando das comunidades primitivas, ou seja, antes do aparecimento das Cidades-Estado, não havia necessidade da tributação, pois não havia a concepção de propriedade privada, sendo que os bens eram praticamente coletivos e a riqueza advinda do trabalho – ao utilizar-se da natureza – era dos trabalhadores, sem qualquer forma de expropriação. (Amed; Negreiros, 2000, p. 21).

Essa relação simbiótica entre Estado e tributo, contudo, não se desenvolveu sem tensões, mas sim em uma perene dialética entre a soberania fiscal do Estado e as garantias individuais e coletivas dos cidadãos. A evolução, desde as primeiras manifestações de poder coercitivo até as sofisticadas estruturas contemporâneas, reflete essa tensão, culminando na constitucionalização do Direito Tributário como baluarte contra o arbítrio¹.

A carência de um arcabouço normativo consistente, ao longo de distintos períodos históricos, ensejou uma persistente sensação de frustração que remonta aos primórdios da nação brasileira, o que sublinhou a importância da ordem constitucional como freio ao poder fiscal e garantia da liberdade de seus governados. No presente sentido:

Acostumados com tributos de variadas espécies, contribuições para diferentes fins, taxas de várias naturezas, esses cidadãos, muitas vezes, são tomados de surpresa e, em razão disso, acabam vendo o imposto como sinônimo de expropriação, devido à falta de legitimidade de um sistema que arrecada muito e pouco devolve ao povo. Essa prevenção dos contribuintes se baseia em contingências históricas, em precedentes que os levam a perder a dimensão da importância dos tributos para as sociedades

¹ A tributação, em um Estado de Direito, deve observar limites jurídicos que garantam segurança e previsibilidade aos contribuintes. Nesse contexto, a relação entre o Fisco e o particular é regida por normas que estabelecem direitos e deveres para ambas as partes, afastando qualquer atuação arbitrária do poder público.

organizadas enquanto instrumentos de sustentação da administração estatal, de financiamento dos serviços públicos e de execução de obras de infra-estrutura. Ou seja, uma série de distorções na forma pela qual os tributos são usados no Brasil acaba gerando desconfiança e descrença a respeito dos efeitos de uma reforma tributária. Daí as reações negativas ante o Estado como instituição arrecadadora de impostos. Quem paga nunca está satisfeito com a obrigação de contribuir; mas também o Estado nunca está satisfeito com o que recebe, porque gostaria de aumentar a sua receita; e quem espera receber os benefícios de uma política tributária que, em tese, deveria servir ao interesse público, considera-se lesado diante da má qualidade dos serviços prestados à população. (Amed; Negreiros, 2000, p. 21).

Amed e Negreiros, ao analisar a formação do sistema tributário brasileiro, já denunciavam que:

O Brasil vive mergulhado numa crise estrutural e, para sair desta situação, precisa fazer reformas de base, dentre elas, a reforma tributária. Ao mesmo tempo, a revisão do real papel do Estado, nas suas várias esferas de atuação, é reclamada tanto pela sociedade em geral, quanto por um número crescente de pessoas que detêm responsabilidade de poder na vida pública. O Estado precisa de dinheiro para investir e cumprir seu papel de prestador de serviços ao cidadão. Diante deste impasse, urge saber por quem e como os tributos vão ser pagos. Os trabalhadores, assim como a produção geradora de empregos, não podem mais ser penalizados por taxações abusivas. O capital especulativo, extremamente volátil, precisa de freios, que podem se concretizar com uma tributação mais significativa. Mas essa reforma não pode ser determinada por avaliações equivocadas a respeito do papel do Estado, que não mais teria necessidade de intervir no processo de desenvolvimento econômico da nação, nem mesmo disciplinar o mercado. O balizamento da reforma teria que se ater, no mínimo, às seguintes premissas: 1. recuperação da credibilidade dos gestores das finanças públicas; 2. garantia de um fluxo adequado de recursos capaz de viabilizar as funções do Estado; 3. simplificação da legislação e de normas burocráticas, que oneram o contribuinte e a arrecadação; 4. transparência e equidade; e 5. garantia democrática de autonomia financeira dos Estados e Municípios. O fisco também precisa de uma reforma, com a valorização profissional e técnica dos seus agentes. Contudo, um modelo tributário com essas características não será alcançado com fórmulas milagrosas, nem atropelando o nosso sistema federativo. Nesse sentido, o que se espera do Congresso Nacional é uma reforma compatível com os novos tempos. Essas ideias parecem estar presentes em quase todos os discursos e debates sobre a questão tributária no país, mas, na hora de formular o novo modelo, não há consenso. Só em um ponto parece haver entendimento. É quanto à complexidade e anacronismo do atual sistema. Na verdade, desde a promulgação da Carta de 88, busca-se reformular a nossa política tributária, sem que se tenha obtido sucesso. (Amed; Negreiros, 2000, p. 18).

E continua analisando dentro de um prisma histórico legislativo profundo:

Enquanto a referida reforma não vem, os diversos segmentos da população brasileira sentem os efeitos danosos de uma legislação tributária confusa e injusta, que consagra um sistema regressivo de impostos, no qual temos um desnível cada vez mais acentuado entre os tributos diretos, correspondentes a menos de 1/3 da carga tributária, e os impostos indiretos, equivalentes a mais de 2/3 de toda a arrecadação do país. Portanto, o oposto das nações mais desenvolvidas, onde existe uma distribuição da renda mais justa. Para agravar ainda mais essa desigualdade, a sonegação praticada por aqueles que podem pagar mais é um fato concreto. As isenções e a renúncia fiscal acentuam privilégios de alguns setores, enquanto outros pagam mais do que podem. E o que é pior: não veem suas contribuições sendo revertidas em benefícios sociais. (Amed; Negreiros, 2000, p. 18).

A Constituição Federal de 1988, ao delinear a ordem jurídica brasileira, erigiu um sistema tributário que, embora visasse à justiça social e à equidade, revelou-se, ao longo das

últimas décadas, um intrincado labirinto normativo, gerador de ineficiência, insegurança jurídica e, paradoxalmente, de profunda injustiça fiscal, como bem analisou o coordenador da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, Clóvis Panzarini, especialista em tributação:

Por que estamos dizendo, a todo o momento, que o sistema tributário brasileiro precisa ser mudado? Porque, além do componente custo Brasil, o nosso sistema tributário é anacrônico e impróprio à harmonização. É anacrônico porque tem vícios importantes: por exemplo, ele contém quatro tributos cumulativos, quatro tributos em cascata. Neste caso, enquanto uma mercadoria produzida no Brasil chega à prateleira do supermercado carregada de Cofins, PIS, IOF e CPMF (os nossos quatro impostos cumulativos), o produto estrangeiro chega à mesma prateleira sem esse tipo de tributação. De modo que, os tributos em cascata representam uma barreira alfandegária às avessas, pois eles tributam nosso sistema produtivo e não tributam os produtos do resto do mundo que entram em nosso País. (Panzarini, 1999, p. 207).

É evidente, portanto, que a recente Emenda Constitucional número 132/2023, ao propor uma reconfiguração profunda, especialmente na tributação sobre o consumo, instaura um novo paradigma, cujos impactos reverberam na própria concepção dos Princípios Constitucionais Tributários. Este trabalho, nesse sentido, se propõe a desvelar a estrutura do sistema tributário brasileiro sob a égide constitucional, analisando seus fundamentos, os princípios que o balizam e as inovações trazidas pela reforma, com o fito de compreender as transformações e os desafios impostos à ordem tributária nacional, com a densidade crítica e a profundidade doutrinária que o tema exige, sem se furtar a apontar as tensões e as promessas não cumpridas de um sistema em constante mutação. A complexidade do tema exige uma abordagem que não apenas descreva as normas, mas que as contextualize historicamente e as analise criticamente, confrontando a teleologia legislativa com a realidade social e econômica, em um exercício hermenêutico que busca a verdade real por trás da letra da lei. O Direito não é apenas norma, mas também fato e valor, o que impõe uma análise que transcenda a mera exegese legal para compreender a efetividade social e os valores subjacentes às transformações tributárias na romaria para a justiça tributária plena.

1 O TRIBUTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A ESTRUTURA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

1.1 A ORDEM CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA E OS FUNDAMENTOS DO SISTEMA FISCAL NACIONAL

A Constituição Federal de 1988, enquanto norma jurídica suprema, estabelece os alicerces inarredáveis sobre os quais se edifica todo o Sistema Tributário Nacional. A ordem constitucional tributária não é um mero apêndice do texto magno, mas sim um conjunto orgânico e coeso de preceitos que delimitam o poder de tributar do Estado, conferindo-lhe legitimidade e, simultaneamente, impondo-lhe limites intransponíveis. A supremacia da Carta Magna, nesse contexto, é a garantia última da juridicidade da exação fiscal, conforme a lapidar lição de Roque Antonio Carrazza, que com maestria elucida a centralidade da Lei Maior:

Salientamos, a propósito, que, sendo o Brasil uma Federação, a produção de normas jurídicas está a cargo não só da União, senão, também, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, tudo de acordo com as competências que tais pessoas políticas receberam, em caráter privativo, da Carta Constitucional. III – A Constituição, conforme acenamos, ocupa o nível supremo da ordem jurídica, acima do qual não se reconhece outro patamar de juridicidade positiva. É ela que enumera os princípios fundamentais, organizativos e finalísticos da comunidade estatal, definindo as relações do poder político, dos governantes e governados – respeitados os direitos e garantias individuais e sociais e o princípio da livre iniciativa – até das pessoas físicas e jurídicas. Lei máxima, a Constituição é o critério último de existência e validade das demais normas do sistema do Direito, pelo que condiciona o agir – como mais adiante veremos – dos próprios Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Em suma, a Constituição é o limite do Poder Público e o fundamento de todo o sistema jurídico. (Neves, 1988, p. 63 *apud* Carrazza, 2014, p. 38).

Essa premissa fundamental implica que a atividade tributária, em todas as suas manifestações, deve encontrar respaldo direto ou indireto na Constituição, que não apenas distribui as competências para instituir tributos, mas também as baliza por meio de princípios e garantias que visam à proteção do contribuinte e à promoção da justiça fiscal. A ordem constitucional tributária, portanto, é o arcabouço normativo que confere racionalidade e legitimidade ao exercício do poder fiscal, transformando a imposição em um instrumento de realização dos fins sociais do Estado, e não em um fim em si mesmo.

É a Constituição que, ao mesmo tempo, outorga o poder de tributar e o circunscreve, evitando que se converta em instrumento de opressão ou de desequilíbrio federativo. Amed e Negreiros, ao analisar a história tributária brasileira, demonstram que a ausência de um arcabouço constitucional sólido, em diversos períodos, resultou em um sentimento nacionalista referente a uma possível reforma tributária:

Por isso, cresce, na população, o sentimento de que a reforma tributária pode vir a ser o instrumento adequado para remover os obstáculos existentes no caminho do Brasil rumo ao seu desenvolvimento e à superação da crise econômico-financeira crônica, causada, principalmente, pelo desajuste das contas públicas. Muitos brasileiros aí depositam toda a sua confiança. Acreditam que a capacidade produtiva do país poderá, enfim, libertar-se das amarras que impedem mais da metade da população de participar do mercado consumidor e de sair da situação de pobreza absoluta em que vive. Amed, Fernando José; Negreiros, Plínio José Labriola de Campos. (Amed; Negreiros, 2000, p. 19).

Tal constatação histórica reforça a premissa de que a Constituição não apenas legitima o poder de tributar, mas o conforma e o limita, impedindo que se desvirtue em instrumento de opressão ou de agravamento das desigualdades estruturais. Assim, a ordem constitucional tributária se afirma como verdadeiro mecanismo de contenção do arbítrio estatal, assegurando que a atividade fiscal se desenvolva sob os influxos da legalidade, da justiça distributiva e da realização dos fins públicos, convertendo o poder de tributar em um autêntico poder-dever, indissociável da proteção das liberdades individuais e do equilíbrio federativo.

1.2 CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO

O tributo, em sua acepção jurídica mais depurada, transcende a mera ideia de uma imposição pecuniária estatal para se configurar como um instituto jurídico de natureza complexa e rigorosamente delimitada. Sua legitimidade não advém de um ato de arbítrio, mas da estrita conformidade com o ordenamento jurídico, em especial com os preceitos constitucionais. A compreensão de seu conceito e natureza jurídica é, pois, imperativa para a análise de sua função e de seus limites no Estado Democrático de Direito, diferenciando-o de outras formas de intervenção estatal na esfera patrimonial do indivíduo.

No Brasil, o conceito de tributo é formalmente estabelecido pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, que o define como:

Artigo 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Essa definição legal, embora concisa, é o corolário de uma profunda elaboração doutrinária e de uma sólida base constitucional, que a permeia em cada um de seus elementos, conferindo-lhe a densidade necessária para sua aplicação. Analisemos, pois, cada um de seus componentes essenciais:

1.2.1 Prestação Pecuniária Compulsória

A natureza pecuniária do tributo impõe que sua prestação seja realizada em moeda ou em valor que nela se possa exprimir, vedando, em regra, a exigência de bens ou serviços *in natura*. Essa característica, embora aparentemente trivial, é crucial para a liquidez e a

fungibilidade da arrecadação, permitindo ao Estado a flexibilidade necessária para o custeio de suas múltiplas funções. A compulsoriedade, por sua vez, denota a natureza *ex lege* da obrigação tributária, ou seja, ela decorre diretamente da lei, independentemente da vontade do sujeito passivo.

Essa característica distingue o tributo de outras obrigações de direito privado, que nascem da autonomia da vontade das partes, e o insere no âmbito do Direito Público, onde a supremacia do interesse público sobre o privado se manifesta de forma mais evidente, refletindo a hierarquia normativa que submete o particular à vontade geral expressa na lei²³. Nesse sentido, ainda narra Hugo de Brito Machado Segundo a respeito do referido tema:

Na verdade, a compulsoriedade que diferencia e qualifica o tributo diz respeito ao nascimento do dever jurídico. Ao contrário da obrigação contratual, a obrigação tributária não tem a vontade como ingrediente formador. Não é “gerada” por uma manifestação de vontade. (Machado Segundo, 2017, p. 35).

O referido doutrinador ainda arrazoa:

Pode parecer desnecessário qualificar-se a prestação tributária como compulsória. Não é assim, todavia. Embora todas as prestações jurídicas sejam, em princípio, obrigatórias, a compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento vontade no suporte fático da incidência da norma de tributação. O dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade. (Machado Segundo, 2017, p. 57).

Amed e Negreiros, ao analisar a evolução histórica, demonstram que a transição de prestações *in natura* para pecuniárias foi um marco na modernização dos sistemas fiscais, conferindo maior eficiência e justiça à arrecadação, expressam que “O pagamento de tributos em espécie, assim como as outras relações econômicas mediadas através do escambo, trazia outro problema sério: a falsificação e adulteração das mercadorias que se viam como troca”(Amed; Negreiros, 2000, p. 54). Contudo, a compulsoriedade, embora inerente ao tributo, não pode ser confundida com arbitrariedade, pois, como bem narrado na obra História dos Tributos no Brasil, o Brasil Colônia já foi berço de um vandalismo compulsório, ao conferir um poder quase que inafastável ao agente do fisco, em tempos pretéritos da coroa⁴.

² Artigo 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos.

³ Artigo 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

⁴ A organização da arrecadação tributária pelo governo português buscava tornar a cobrança de impostos mais eficiente e aumentar as receitas do Estado. No entanto, na prática, esse modelo acabou favorecendo excessos por parte dos agentes encarregados da fiscalização e da arrecadação. A ampla liberdade de atuação concedida a esses funcionários permitia condutas arbitrárias em diversas etapas do processo tributário, o que frequentemente resultava em abusos contra os contribuintes. Assim, a cobrança de tributos muitas vezes se associava a práticas de intimidação e violência, deixando a população sujeita aos interesses pessoais e econômicos dos representantes do Erário português.

Foi em razão de toda essa arbitrariedade e “violência compulsória” celebrada no Brasil Império que a Constituição Federal de 1988 para além de dispor sobre a compulsoriedade, dispõe sobre garantias fundamentais ao contribuinte, por intermédio dos princípios constitucionais, que para além de mera disposição constitucional, são direitos inafastáveis ao Estado Democrático de Direito, não podendo sofrer inflexões ou supressões, pois há de reconhecer-se o cidadão não como um sustentante de uma máquina parasitária mas de um sistema ordenado pelo próprio Contrato Social⁵ que a erigiu.

1.2.2 Que Não Constitua Sanção de Ato Ilícito

O caráter não sancionatório do tributo, é talvez, o elemento mais distintivo e crucial para a compreensão da natureza jurídica do tributo. A expressa vedação de que o tributo constitua sanção de ato ilícito o separa categoricamente das multas e outras penalidades. Enquanto a multa é uma resposta do Estado a uma conduta antijurídica, o tributo é exigido em razão de um fato lícito, que revela capacidade contributiva. Hugo de Brito Machado Segundo, com sua habitual clareza, assevera que:

Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude. (...) Todavia, um fato gerador de tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, mas essas circunstâncias são estranhas à hipótese de incidência do tributo, e por isso mesmo irrelevantes do ponto de vista tributário. (Machado Segundo, 2017, p. 86).

Essa distinção é fundamental para a segurança jurídica e para a proteção do contribuinte. A exigência de um tributo pressupõe a ocorrência de um fato gerador lícito, como auferir renda, consumir bens ou possuir patrimônio. Na análise da trajetória dos tributos no Brasil, demonstram que, em regimes autoritários e populistas, a linha entre tributo e confisco/sanção era/é frequentemente borrada, resultando em arbitrariedades e injustiças, onde:

Era natural, pois, que a tributação, como fato político, estivesse visceralmente ligada à luta de classes por ser esta elemento subjacente do fenômeno da conquista e manutenção do poder. Ontologicamente considerada, a Política tem por objeto o estudo do poder como fenômeno social. Tributar – exigir dinheiro sob coação – é uma das manifestações de exercício do poder. A classe dirigente, em princípio, atira o sacrifício às classes subjugadas e procura obter o máximo de satisfação de suas conveniências com o produto das receitas. (Baleeiro, 2015, p. 193).

A clareza do artigo 3º do Código Tributário Nacional, nesse ponto, é um baluarte contra o arbítrio estatal, garantindo que a tributação seja um instrumento de financiamento das

⁵ Por analogia ao Contrato Social, obra de Jean-Jacques Rousseau, devidamente referenciada.

atividades Estatais, e não de jamais por condutas indesejadas, o que reforça o caráter garantista do Direito Tributário em um Estado Democrático de Direito. A crítica a essa distinção reside, por vezes, na tênue linha que separa a extrafiscalidade punitiva da sanção, exigindo do intérprete uma acuidade hermenêutica para não desvirtuar a natureza do tributo em prol de objetivos meramente arrecadatórios ou comportamentais, sem a devida observância do devido processo legal e das garantias individuais.

1.2.3 Instituída em Lei

Este elemento remete diretamente ao Princípio da Legalidade Tributária, que será a posteriori analisado. A exigência de que o tributo seja "instituído em lei" reforça a ideia de que o poder de tributar do Estado não é absoluto, mas sim limitado pela vontade popular expressa por intermédio de seus representantes eleitos. Ao discorrer sobre a legalidade, enfatiza-se a necessidade de precisão na descrição do fato gerador, de modo a garantir a segurança jurídica do contribuinte e a previsibilidade das relações fiscais. O tributo é uma receita derivada, emanado de uma prestação imposta por lei, sendo assim é uma obrigação *ex lege*. Sabbag ao comentar sobre o assunto alude:

Seu nascimento se dá pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei, sendo a vontade das partes de todo irrelevante (ver art. 123 do CTN). A legalidade avoca (I) o caráter pecuniário do tributo e (II) sua compulsoriedade, sendo, portanto, atributos dela decorrentes. (...) Em breve revisão na temática do princípio da legalidade, depreende-se que o tributo depende de lei (ordinária ou complementar), consoante o art. 150, I, CF c/c art. 97, I e II, CTN. (Sabbag, 2016, p. 60).

Continua a narrativa do presente requisito:

Do princípio de legalidade tributária, Constituição Federal, art. 150, I), o tributo só pode ser instituído, ou aumentado, por Lei. Em princípio, o instrumento legal adequado para a instituição de tributo é a lei ordinária. Quando para instituir determinado tributo é necessário lei complementar (o que poderíamos denominar exigência de legalidade qualificada), a Constituição diz expressamente. (Difini, 2008, p. 22).

Coaduna tal entendimento já pré-disposto, a questão de que o administrador tributário não pode simplesmente interpelar o preponente contribuinte com uma cobrança

diversa daquela que dispõe a legislação, ou mesmo distante de tudo que dispõe o ordenamento jurídico brasileiro⁶.

O tipo tributário, descrição material da exação, há de ser um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica. A Lei deve, pois, estruturá-lo em *numerus clausus*, ou, se preferirmos, há de ser uma lei qualificada ou *lex stricta*. Em síntese, tudo o que é importante em matéria tributária deve passar necessariamente pela lei da pessoa política competente (Carrazza, 2015, p. 291). No referido sentido, Carrazza amarra sua afirmação ao dispor sobre a não elasticidade da norma tributária geradora de obrigações:

Nunca devemos perder de vista que a estrita legalidade é o principal instrumento de revolução e garantia da justiça fiscal – além, é claro, de estar profundamente relacionado com a segurança jurídica dos cidadãos. (Carrazza, 2015, p. 291).

A exigência de que o tributo seja instituído em lei estabelece uma barreira intransponível contra qualquer tentativa de conferência à norma tributária no momento da subsunção do fato. Essa tipicidade cerrada impede que o intérprete ou o administrador tributário grite obrigações por analogia ou estenda o alcance de situações de incidência para situações não contempladas pela vontade expressa do legislador. Admitir uma norma tributária "elástica" ou permitir que o fisco atribua deveres patrimoniais sem que a lei o tenha pretendido de forma clara e exaustiva é desvirtuar a própria natureza das obrigações *ex lege*, transmutando o ato de tributar em um exercício de arbitragem. Assim, a provisão legal deve ser entendida como um limite material rígido: fora do estrito desenho traçado pelo legislador, não há dever jurídico de pagar, garantindo que o contribuinte jamais seja compelido por uma pretensão fiscal que careça de fundamentação legislativa direta e específica.

1.2.4 Cobrada Mediante Atividade Administrativa Plenamente Vinculada

O último elemento da definição legal do tributo estabelece que sua cobrança deve ocorrer "mediante atividade administrativa plenamente vinculada". Isso significa que a

⁶ O agente público não dispõe de liberdade para atuar em desacordo com os limites estabelecidos pela legislação nem para substituir a vontade legal por sua compreensão subjetiva do que considera ser o interesse público. Quando assim procede, sua atuação deixa de atender à finalidade prevista pelo ordenamento jurídico e passa a ser marcada por desvio de finalidade. Sua função consiste em administrar os interesses coletivos em estrita observância à lei, exercendo a gestão dos bens e recursos públicos como representante da sociedade, e não como titular de interesses próprios.

autoridade administrativa não possui discricionariedade para decidir se irá ou não cobrar o tributo, nem como o fará.

Uma vez ocorrido o fato gerador e preenchidos os requisitos legais, a cobrança é um dever, e não uma faculdade. Nesse sentido:

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Isso significa que a autoridade competente, constatando a existência de uma obrigação tributária, vale dizer, verificando a ocorrência do "fato gerador" do dever de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária, não pode deixar de fazer o lançamento, sob pena de ser responsabilizada por isso. (Machado Segundo, 2018, p. 187).

Essa vinculação constitui verdadeira garantia ao contribuinte, na medida em que obsta a atuação arbitrária ou seletiva da Administração Pública na exigência do tributo. Com efeito, assegura-se a observância da isonomia e da segurança jurídica, impedindo favorecimentos indevidos ou perseguições fiscais, bem como a indevida prevalência ou preterição entre aqueles que suportam o ônus do financiamento estatal.

Amed e Negreiros, ao analisar a evolução da administração tributária, apontam que a ausência de vinculação, em períodos históricos, abria margem para a corrupção e o favorecimento, comprometendo a legitimidade do sistema:

É prática mente unânime entre os historiadores a ideia de que a sonegação fiscal esteve sempre presente em todo o Brasil colonial. Mais do que a sonegação do contribuinte, ocorria a constante corrupção por parte do funcionário régio responsável pela arrecadação. Ou seja, a maneira como se elegeram os tributos a serem cobrados e a forma como isto seria feito, e por quem, levaram à institucionalização das fraudes fiscais. Mais do que a má vontade dos contribuintes, a estrutura fiscal e suas decorrências engendravam as condições para que o arrecadado fosse sempre inferior ao que minimamente projetavam as autoridades fiscais lusas. (Amed; Negreiros, 2000, p. 47).

Diante desse panorama, evidencia-se que a exigência de que a cobrança tributária se realize mediante atividade administrativa plenamente vinculada não constitui mera técnica procedimental, mas verdadeiro corolário do Estado de Direito. Ao submeter a atuação fiscal a parâmetros estritamente legais e objetivos, o ordenamento não apenas impõe um dever à Administração, como também consolida um regime de proteção ao contribuinte, assegurando previsibilidade, imparcialidade e controle sobre o exercício do poder de tributar. Assim, a vinculação revela-se elemento estruturante da própria legitimidade da tributação, na medida em que harmoniza a arrecadação estatal com os princípios da legalidade, da isonomia e da segurança jurídica, afastando práticas arbitrárias e reafirmando a confiança do contribuinte na atuação estatal.

1.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Antes de ingressar na análise dos Princípios Tributários que específica e propriamente regem o exercício da tributação no Brasil, faz-se imperioso investigar, com o rigor que a matéria exige, o próprio Conceito de Princípio como categoria normativa. Esse passo, aparentemente propedêutico, é, na verdade, metodologicamente indispensável: não é possível aferir o peso de uma violação diante de princípios tributários, sem antes compreender o que significa, em termos jurídico científicos, afrontar um princípio.

Do ponto de vista etimológico, o termo "princípio" deriva do latim *principium*, *principii*, e encerra a ideia de começo, origem, base. Em linguagem leiga, é o ponto de partida e o fundamento de um processo qualquer. Na Filosofia, foi Anaximandro quem primeiro o empregou como categoria teórica. Platão o utilizou no sentido de fundamento do raciocínio. Aristóteles, como a premissa maior de uma demonstração. Kant assentou que "princípio é toda proposição geral que pode servir como premissa maior num silogismo". Em qualquer Ciência, pois, o princípio é começo, alicerce, ponto de partida, a pedra angular de qualquer sistema.

Virgílio Afonso explica:

Segundo Alexy, princípios são normas que estabelecem que algo deve ser realizado na maior medida possível, diante das possibilidades fáticas e jurídicas presentes. Por isso são eles chamados de mandamentos de otimização. Importante, nesse ponto, é a ideia de que a realização completa de um determinado princípio pode ser - e frequentemente é - obstada pela realização de outro princípio. Essa ideia é traduzida pela metáfora da colisão entre princípios, que deve ser resolvida por meio de um sopesamento, para que se possa chegar a um resultado ótimo. (Silva, 2003, p. 607).

Convém, para melhor elucidação dos pormenores futuros tratados Princípios, versar sobre a não pacificidade entre o que denominamos Princípios e Regras no universo do Direito Tributário, porém que contudo, convergem à proteção do contribuinte. Neste sentido:

O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes. (Alexy, 2008, p. 90).

E a distinção entre Princípios e Regras é posta no seguinte plano:

Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fático e juridicamente possível. Isso significa que a distinção entre regras e princípios é uma

distinção qualitativa, e não uma distinção de grau. Toda norma é ou uma regra ou um (Alexy, 2008, p. 91).

Transportada essa noção para o plano jurídico, a palavra ganha densidade técnica irreduzível. Carrazza, com a precisão característica de seu magistério, define: princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam (Carrazza, 2015, p. 49). Merece destaque, nessa definição, a expressão "vincula de modo inexorável": o princípio não convida à obediência nem a sugere, ele a impõe, com a força de quem fundamenta todo o sistema ao qual pertence.

Celso Antônio Bandeira de Mello, sintetizou essa ideia com a autoridade de uma das mais belas formulações da doutrina jurídica brasileira:

Princípio é mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. (Mello, 2005, p. 902-903 *apud* Silva, 2003, p. 91).

Essa formulação ilumina um ponto central: os princípios não existem ao lado do ordenamento, eles lhe conferem sentido. Sem os princípios, as normas jurídicas seriam um amontoado caótico de prescrições desconexas, com eles, o direito se revela um sistema, isto é, uma reunião ordenada de partes que se sustentam mutuamente e se explicam umas pelas outras. É, como observa Carrazza, a perspectiva unitária que transforma uma pluralidade de comandos num todo inteligível (Carrazza, 2015, p. 60).

É de igual valia a lição de Geraldo Ataliba, referência incontornável do Direito Tributário nacional, para quem os princípios são "as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico", que "apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos)", expressando "a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição". E, conclui o mestre, por estas não podem ser contrariados, têm que ser prestigiados até as últimas consequências (Mello, 1995, p. 537-538).

Importante frisar, nessa linha, que os princípios não devem ser considerados fonte subsidiária do direito, com aplicabilidade condicionada à ausência de norma expressa. Ao contrário, deve ser dada primazia aos princípios.

Para além do debate entre princípios e regras, a teoria do direito tributário impõe uma segunda e igualmente relevante distinção: aquela que separa os princípios dos valores⁷. A Constituição Federal de 1988 inaugurou, no Brasil, um modelo singular de constitucionalização do sistema tributário. Ao contrário de muitas constituições democráticas, que se limitam a traçar diretrizes gerais sobre tributação, o constituinte brasileiro optou por uma disciplina analítica e minuciosa da matéria, positivando não apenas a estrutura de competências impositivas, mas também um denso catálogo de princípios e garantias diretamente oponíveis ao poder de tributar.

Essa proteção opera em dois planos simultâneos. No plano formal, os princípios delimitam a competência tributária: dizem quem pode tributar, o que pode ser tributado, como a lei tributária deve ser veiculada e quando ela produz efeitos. No plano material, os princípios condicionam o conteúdo da tributação: impõem a isonomia entre contribuintes em situação equivalente, vedam a tributação de manifestações que não revelam capacidade contributiva, proíbem o confisco e exigem que a lei tributária guarde clareza e determinação suficientes para que o contribuinte possa, com segurança, conhecer suas obrigações.

É nesse horizonte, de uma tributação constitucionalmente conformada, limitada por princípios dotados de plena eficácia normativa e vocacionados à proteção do contribuinte contra o arbítrio do Estado, que se situam os princípios constitucionais tributários que serão examinados nos itens subsequentes. Sua compreensão adequada não é apenas academicamente relevante: é condição *sine qua non* para a construção de um sistema tributário que, em vez de instrumento de opressão, seja expressão de um pacto republicano fundado na legalidade, na igualdade e na segurança jurídica, bases do Estado Democrático de Direito.

1.3.1 Princípios Constitucionais Tributários Pré-Reforma Tributária

Os Princípios Constitucionais Tributários, antes da Emenda Constitucional número 132/2023, já se configuravam como o arcabouço normativo e axiológico que balizava a atuação do Estado no exercício de sua competência fiscal. Eles representam garantias fundamentais do

⁷ Os limites objetivos não se confundem com os valores jurídicos propriamente ditos, uma vez que sua função consiste em estabelecer mecanismos e parâmetros destinados à concretização de determinadas finalidades. Os valores encontram-se nos objetivos que o ordenamento busca alcançar, enquanto os limites objetivos atuam como instrumentos normativos voltados à realização desses fins. Nesse contexto, os princípios do Direito Tributário costumam manifestar-se por meio de regras e restrições que disciplinam a atuação estatal, servindo como critérios de orientação e contenção do poder de tributar, de modo a assegurar a efetivação dos valores consagrados pelo sistema jurídico.

contribuinte e limites intransponíveis ao poder de tributar, assegurando que a atividade arrecadatória se coadune com os preceitos de justiça, igualdade, segurança jurídica e dignidade da pessoa humana. A seguir, serão detalhados os princípios que estruturavam o sistema tributário nacional antes da reforma tributária com todas as suas particularidades e características.

1.3.2 Princípio da Legalidade

O Princípio da Legalidade, no Direito Tributário, é a expressão máxima da reserva legal, consubstanciado no adágio *nullum vectigal sine lege*⁸. Insculpido no artigo 150, I, da Constituição Federal⁹, ele exige que a instituição ou majoração de qualquer tributo seja precedida de lei em sentido formal.

O Princípio da Legalidade domina, na maioria dos Países, o tema inteiro, significando que a pretensão estatal nasce de uma relação jurídica, cuja fonte exclusiva é a lei.

O princípio da legalidade, em matéria tributária, domina, na maioria dos Países, o tema inteiro, tanto que costuma ser expresso no aforismo *nullum vectigal sine lege*. Com isto queremos significar que a pretensão estatal, neste setor, se exerce, nos Estados do chamado mundo ocidental, por um interesse público e nasce de uma relação jurídica, cuja fonte exclusiva é a lei. (Carrazza, 2015, p. 288).

No Brasil, a legalidade tributária é ainda mais rigorosa, demandando a tipicidade cerrada, ou seja, a descrição exaustiva e minuciosa de todos os elementos do fato gerador, da base de cálculo, da alíquota e dos sujeitos da relação jurídico-tributária. Essa exigência garante a previsibilidade e a segurança jurídica, protegendo o contribuinte contra a arbitrariedade do poder público e conferindo ao sistema a solidez necessária para sua legitimidade. A ausência de uma definição legal precisa, portanto, não apenas fragiliza a posição do contribuinte, mas também compromete a própria estabilidade do sistema fiscal, abrindo margem para interpretações discricionárias e insegurança jurídica¹⁰. O doutrinador Paulo de Barros Carvalho dispõe quanto ao Princípio da Legalidade:

⁸ Nenhum tributo sem lei.

⁹ Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

¹⁰ A hipótese de incidência tributária deve ser definida de forma clara, determinada e precisa, sem margem para ampliações interpretativas que comprometam a previsibilidade da tributação. Por essa razão, cabe à lei descrever de maneira completa e rigorosa os elementos essenciais da obrigação tributária, observando os parâmetros da legalidade estrita. Assim, todas as questões relevantes relacionadas à instituição, à cobrança e à disciplina dos tributos devem encontrar fundamento direto na norma legal editada pelo ente competente. Esse rigor legislativo

Por força do princípio da legalidade, CF, art. 5º II, a ponência de normas jurídicas inaugurais no sistema há de ser feita, exclusivamente, por intermédio de lei, compreendido este vocábulo no seu sentido lato. Em qualquer segmento da conduta social, regulada pelo direito, é a lei o instrumento introdutor dos preceitos jurídicos que criam direitos e deveres correlatos. (Carvalho, 1997, p. 139).

Contudo, não é unânime entre os doutrinadores quanto ao Princípio da Legalidade a respeito da oneração do contribuinte, mas também quanto a desoneração deste:

A Constituição Federal de 1988 foi explícita ao mencionar os elementos “instituição” e “aumento”, levando o intérprete, à primeira vista, a associar a lei apenas aos processos de criação e majoração do tributo. Essa não parece ser a melhor exegese: a lei tributária deve servir de parâmetro para criar e, em outro giro, para extinguir o tributo; para aumentar e, em outra banda, reduzir a exação. Com efeito, conforme se estudará no transcorrer da obra, as desonerações tributárias, quer no plano da extinção (e.g., isenções, remissões etc.), quer no plano das reduções (v.g., redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido etc.), adstringem-se à reserva de lei (art. 150, § 6º, CF). Daí se assegurar que o comando previsto no inciso I do art. 150 da CF/88 atrela-se, inexoravelmente, aos paradigmas fáticos instituição-extinção e aumento-redução. (Sabbag, 2014, p. 58-59).

Tal afirmação, reforça a necessidade de uma legislação minuciosa e inquestionável. Amed e Negreiros, ao analisarem a história tributária brasileira, apontam que a flexibilização da legalidade, em diversos momentos, resultou em um ambiente de incerteza e de instabilidade, onde o contribuinte ficava à mercê da interpretação discricionária das autoridades fiscais (Amed; Negreiros, 2000, p. 47), o que sublinha a importância do Princípio da Legalidade estrita como garantia fundamental do império das leis firmado pela vontade social, contendo o *animus* arrecadatário desfundamentado.

1.3.3 Princípio da Irretroatividade

O Princípio da Irretroatividade Tributária, consagrado no artigo 150, III, “a”, da Constituição da República¹¹, estabelece vedação expressa à exigência de tributos em relação a fatos geradores ocorridos anteriormente ao início da vigência da lei que os houver instituído ou majorado. Trata-se de uma das mais relevantes manifestações do postulado da segurança jurídica no âmbito fiscal, funcionando como verdadeira garantia do contribuinte contra

constitui importante mecanismo de proteção dos contribuintes, pois assegura a segurança jurídica e funciona como um dos principais instrumentos para a concretização da justiça fiscal.

¹¹ Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - Cobrar tributos:

a) Em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

surpresas normativas e assegurando a estabilidade e a previsibilidade das relações jurídico-tributárias.

Nesse contexto, Leandro Paulsen, ao tratar da irretroatividade, destaca de forma categórica a sua função de salvaguarda:

Ainda que se possa extrair diretamente do princípio do Estado de direito a ideia de irretroatividade da lei, ela assume o contorno de impedir que lei nova alcance direitos adquiridos e atos jurídicos perfeitos, ou seja, posições jurídicas já definitivamente constituídas. Assim, não pode influir sobre direitos já consumados ou, embora não consumados, já adquiridos, pendentes apenas de exercício ou exaurimento, tampouco infirmar atos jurídicos perfeitos. (Paulsen, 2020, p. 190).

Não obstante, cumpre assinalar que o Direito Tributário, em regra, não tutela propriamente direitos adquiridos no que tange à manutenção indefinida de regimes jurídicos tributários como alíquotas ou bases de cálculo, admitindo, portanto, a sua modificação pelo legislador, desde que observadas as balizas constitucionais pertinentes. Todavia, preserva-se de modo rigoroso o instituto do ato jurídico perfeito, de modo que fatos geradores já ocorridos sob a égide de determinada legislação não podem ser atingidos por normas posteriores mais gravosas. Em outras palavras, não se cogita de direito adquirido a regime tributário, mas se impede que a lei nova retroaja para onerar situações pretéritas regularmente constituídas, vedando-se, assim, qualquer forma de “retribuição” de fatos já definitivamente consolidados.

A observância desse Princípio revela-se, portanto, essencial à manutenção da confiança no ordenamento jurídico e à previsibilidade das obrigações tributárias, elementos indispensáveis ao planejamento econômico e à estabilidade social¹². Sua violação, além de frustrar a legítima expectativa dos contribuintes, compromete a credibilidade do sistema jurídico como um todo, instaurando um cenário de insegurança incompatível com o Estado de Direito e potencialmente inibidor da atividade econômica¹³.

¹² No ordenamento constitucional brasileiro, a segurança jurídica recebe proteção especialmente intensa em razão da posição de destaque conferida ao princípio da irretroatividade. Diferentemente do que se observa em alguns sistemas jurídicos estrangeiros, esse princípio possui status constitucional equivalente ao da legalidade, da igualdade e da proteção à propriedade, o que lhe confere elevado grau de estabilidade e proteção normativa. Em consequência, não se admite que leis posteriores alcancem situações já integralmente consumadas sob a vigência da legislação anterior, ainda que seus reflexos econômicos permaneçam produzindo efeitos no presente, preservando-se, assim, a confiança dos cidadãos na previsibilidade das relações jurídicas.

¹³ O Princípio da Irretroatividade ocupa posição central nos Estados constitucionais modernos em razão de sua estreita vinculação à proteção da Segurança Jurídica. A possibilidade de conferir efeitos retroativos às leis por mera escolha do legislador representa uma ameaça à estabilidade das relações jurídicas e à confiança dos cidadãos nas normas vigentes. Por essa razão, os regimes democráticos costumam impor limites rigorosos à retroação legislativa, resguardando situações jurídicas já consolidadas. Em contrapartida, a flexibilização dessa garantia tende a estar associada a contextos de concentração de poder e de enfraquecimento das garantias fundamentais. No Brasil, a excepcional admissão da retroatividade por deliberação do legislador ordinário ocorreu durante a

Nessa linha, Hugo de Brito Machado Segundo, ao analisar os Princípios da Irretroatividade e da anterioridade, leciona:

O Princípio da Anterioridade da lei tributária não se confunde com o Princípio da Irretroatividade da lei, que é princípio geral de Direito e vigora, portanto, também no Direito Tributário, em cujo âmbito mereceu expressa acolhida. Irretroatividade, princípio geral que se pode considerar da própria essência do Direito, tamanha é a sua importância para preservação da segurança jurídica, quer dizer que a lei deve ser anterior ao fato que qualifica juridicamente. Em Direito Tributário, quer dizer que a lei deve ser anterior ao fato gerador do tributo por ela criado ou majorado (CF, art. 150, inc. III, alínea “a”). Anterioridade, princípio constitucional tributário, é irretroatividade qualificada. Exige lei anterior ao início do exercício financeiro no qual o tributo é cobrado (CF, art. 150, inc. III, alínea “b”). Na verdade, o princípio da anterioridade tributária nada mais é do que um plus ao princípio da legalidade tributária. Isto porque, a exação, além de só poder ser instituída ou majorada mediante lei prévia, igualmente só poderá ser exigida ou majorada a partir do exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei. (Machado, 2008, p. 37).

Por fim, cumpre registrar a exceção admitida pelo sistema tributário, qual seja, a possibilidade de retroatividade da lei mais benéfica em matéria sancionatória, hipótese em que se revela a influência direta de princípios do Direito Penal. Sobre o tema, leciona Hugo de Brito Machado:

A denominada retroatividade benigna da lei tributária concernente a penalidades é a manifestação, no âmbito do Direito Tributário, de um princípio fundamental do Direito Penal, a determinar a aplicação retroativa de lei mais favorável ao réu, ou acusado. No Direito Penal, a retroatividade da lei mais favorável é imperativo constitucional e alcança, sem qualquer restrição, todos os fatos, não encontrando limites sequer na coisa julgada. Retroatividade plena que está expressa em norma segundo a qual a lei posterior, que de qualquer modo favoreça o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado. É certo que não estamos no campo do Direito Penal, mas a influência deste se faz sentir onde quer que se cogite de normas a respeito de penalidades, pois a razão de ser dessas normas é sempre a mesma razão de ser das normas do Direito Penal. (Machado, 2004, v. 2, p. 177).

Diante de todo o exposto, revela-se inequívoco que o Princípio da Irretroatividade Tributária transcende a mera técnica de aplicação temporal da lei, assumindo papel estruturante na conformação do próprio Estado de Direito. Ao impedir que o poder estatal projete seus efeitos normativos sobre situações já definitivamente constituídas, preserva-se não apenas a estabilidade das relações jurídicas, mas, sobretudo, a confiança legítima do contribuinte na previsibilidade da ordem jurídica¹⁴. Trata-se, em última análise, de verdadeira cláusula de

vigência da Constituição de 1937, período historicamente marcado por seu caráter autoritário e pela mitigação das garantias constitucionais.

¹⁴ O Estado de Direito encontra no Princípio da Irretroatividade um dos seus mais importantes mecanismos de preservação da Segurança Jurídica, da previsibilidade e da confiança legítima dos cidadãos nas relações jurídicas. Por meio dessa garantia constitucional, assegura-se a estabilidade das normas e dos efeitos produzidos por sua aplicação concreta, impedindo que modificações legislativas ou interpretativas alcancem situações já definitivamente consolidadas. Nesse contexto, a proteção conferida pela irretroatividade não se limita à lei em sentido estrito, mas também alcança os atos administrativos definitivos e as decisões judiciais acobertadas pela coisa julgada. Assim, novas interpretações da legislação, ainda que consideradas mais adequadas ou mais coerentes

contenção do arbítrio fiscal, sem a qual o sistema tributário se converteria em instrumento de instabilidade e insegurança, comprometendo o ambiente econômico e a própria credibilidade institucional do Estado. A irretroatividade, assim, não se limita a proteger o passado, mas projeta segurança sobre o futuro, garantindo que a atuação estatal se submeta a parâmetros racionais, previsíveis e juridicamente controláveis.

1.3.4 Princípio da Anterioridade Anual (Próximo Exercício Fiscal)

Conforme o artigo 150, III, "b", da Constituição Federal¹⁵, é vedado cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Este Princípio, conhecido como anterioridade anual ou de exercício, visa a permitir que o contribuinte se organize financeiramente para suportar a nova carga tributária, evitando a cobrança imediata e abrupta. Sobre a anterioridade, Sacha Calmon ensina:

(...) o princípio da anterioridade expressa a idéia de que a lei tributária seja conhecida com antecedência, de modo que os contribuintes, pessoas naturais ou jurídicas, saibam com certeza e segurança a que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro imediato, podendo dessa forma organizar e planejar seus negócios e atividades. (Coelho, 1999, p. 186).

É, portanto, um instrumento de planejamento e previsibilidade fiscal, essencial para a estabilidade econômica e para a proteção do contribuinte contra a voracidade fiscal do Estado e seu poder de Império. A sua inobservância, portanto, poderia gerar um impacto desorganizador na economia, comprometendo o planejamento financeiro de empresas e indivíduos e, em última instância, a própria saúde econômica do país.

O Princípio da Anterioridade, nesse sentido, insere-se no âmbito das garantias derivadas da segurança jurídica, desempenhando a função de resguardar o contribuinte contra alterações abruptas na carga tributária. Sua lógica não incide sobre a validade da lei, que pode ingressar regularmente no ordenamento, mas sobre a sua eficácia, a qual permanece temporariamente diferida. Assim, embora a norma instituidora ou majoradora de tributo seja formalmente vigente, sua exigibilidade fica postergada até o exercício financeiro subsequente,

com a evolução jurisprudencial, não podem desconstituir relações jurídicas já estabilizadas. A preservação da coisa julgada e da definitividade dos atos administrativos revela-se, portanto, indispensável para a manutenção da segurança e da estabilidade do sistema jurídico, evitando que sucessivas alterações interpretativas comprometam a eficácia, a previsibilidade e a própria viabilidade da aplicação do Direito.

¹⁵ Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - Cobrar tributos:

b) No mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

assegurando-se, desse modo, previsibilidade e tempo adequado para a adaptação dos sujeitos passivos às novas imposições fiscais. Afirmar Carrazza:

Como se vê, o princípio da anterioridade veda a aplicação da lei instituidora ou majoradora do tributo (caso, por exemplo, da que extingue ou reduz isenções tributárias) sobre fatos ocorridos no mesmo exercício financeiro em que entrou em vigor. Nesse sentido, tolhe o agir não só da Administração Fazendária, como do próprio Poder Legislativo, já que o impede de estabelecer que lei com tais características colha fatos ocorridos 'no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada. (Carrazza, 2013, p. 194).

A Constituição de 1967, ao disciplinar o sistema tributário sob a égide de um modelo ainda vinculado ao controle orçamentário da tributação, consagrava o Princípio da Anualidade ao dispor, em seu artigo 153, § 29¹⁶. Tal previsão evidenciava a necessidade de submissão da exigibilidade tributária à lei orçamentária anual, como mecanismo formal de contenção do poder de tributar. Não obstante, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, ao promover uma reestruturação axiológica do sistema tributário, deixou de reproduzir esse modelo, substituindo-o por um regime mais sofisticado e funcional, fundado nos princípios da anterioridade anual e nonagesimal, a posteriori analisado, os quais, ao desvincularem a tributação da autorização orçamentária e estabelecerem marcos temporais objetivos para a exigibilidade dos tributos, revelam-se mais adequados à tutela da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima do contribuinte, superando, assim, a insuficiência técnica da anualidade enquanto garantia meramente formal¹⁷.

Convém ainda dispor que nem tudo se sujeita ao Princípio da Anterioridade Anual ou Nonagesimal, é o caso versado pela Súmula 669 do Supremo Tribunal Federal¹⁸. É fundamental dispor que os Princípios (Alexy, 2008, p. 91) das Anteriodades não nascem para

¹⁶ Artigo 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.

¹⁷ Com a consolidação do Princípio da Anterioridade, a preocupação central do sistema tributário deixou de estar vinculada exclusivamente à organização orçamentária do Estado e ao equilíbrio entre receitas e despesas públicas, passando a privilegiar a proteção do contribuinte diante de alterações tributárias inesperadas. A finalidade dessa garantia consiste em assegurar previsibilidade e estabilidade nas relações jurídico-tributárias, permitindo que pessoas físicas e jurídicas possam planejar adequadamente suas atividades econômicas sem serem surpreendidas por novas exigências fiscais durante o exercício em curso. Dessa forma, o Princípio da Anterioridade proporciona maior Segurança Jurídica, uma vez que possibilita ao contribuinte conhecer previamente as regras tributárias que incidirão ao longo do período, resguardando a confiança legítima e a estabilidade do ambiente econômico.

¹⁸ Súmula 669, Supremo Tribunal Federal: Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

impedir a cobrança de tributos, mas para evitar um “prêmio” indesejado. Nesse condão, sumulado, portanto, não há a exação tributária, o que não vincula o fisco a obedecer tais princípios à consecução dos tributos mera alteração procedimental, data de recolhimento de tributo.

1.3.5 Princípio da Anterioridade Nonagesimal (Noventena)

O Princípio da Anterioridade Nonagesimal, também denominado Noventena, previsto no artigo 150, III, “c”, da Constituição Federal de 1988¹⁹, constitui importante mecanismo de limitação ao poder de tributar, operando de forma complementar ao Princípio da Anterioridade Anual. Trata-se de verdadeira garantia constitucional de índole temporal, segundo a qual é vedada a exigência ou majoração de tributo antes de decorridos noventa dias da data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou.

Sua razão de ser reside na necessidade de assegurar um lapso temporal mínimo de adaptação ao contribuinte, evitando que alterações tributárias produzam efeitos imediatos ou excessivamente próximos de sua divulgação normativa. Com isso, busca-se impedir que a atuação legislativa se concretize de maneira abrupta, especialmente em contextos nos quais a publicação normativa ocorre ao final do exercício financeiro, circunstância historicamente apta a frustrar a previsibilidade fiscal e comprometer a segurança jurídica.

Nesse sentido, a doutrina esclarece com precisão a mecânica de incidência do referido Princípio:

A Constituição exige, como dizíamos, que a lei que crie ou aumente tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado e, ademais, que se observe a antecedência mínima de noventa dias entre a data da publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data em que passa a aplicar-se. Isso significa que, se o fato “a” é eleito como tributável por lei publicada em 10 de novembro do ano X, somente a partir de 9 de fevereiro do ano X+1 é que a ocorrência de fatos do tipo “a” irão gerar obrigação tributária; nesse dia, já terão decorrido noventa dias da publicação e já se estará no exercício seguinte ao da publicação. Se esta ocorrer entre janeiro e 2 de outubro do ano X, ela poderá aplicar-se já no início de janeiro do ano X+1. (Amaro, 2006, p. 121).

¹⁹ Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - Cobrar tributos:

c) Antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

A leitura do excerto evidencia que a anterioridade nonagesimal não atua isoladamente, mas sim em estrita coordenação com a anterioridade anual, formando um sistema de dupla contenção temporal do poder tributante. Tal estrutura normativa impede que a eficácia tributária se opere de maneira imediata ou estrategicamente concentrada ao final do exercício financeiro, exigindo, simultaneamente, o respeito ao exercício subsequente e ao intervalo mínimo de noventa dias.

Dessa conjugação resulta um verdadeiro sistema de proteção reforçada ao contribuinte, o qual deixa de ser surpreendido por exações inesperadas, passando a dispor de um período razoável de planejamento e adaptação. Assim, a Anterioridade Nonagesimal, ao lado da Anterioridade Anual, conforma um autêntico escudo constitucional contra a instabilidade fiscal, promovendo a previsibilidade, a segurança jurídica e a confiança legítima nas relações tributárias estabelecidas entre Estado e contribuinte.

1.3.6 Princípio da Isonomia Tributária

O Princípio da Isonomia Tributária, previsto no artigo 150, II, da Constituição Federal²⁰, veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Embora o Princípio da Igualdade, previsto no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal²¹, postule a uniformidade da lei como regra de alcance geral, a isonomia tributária, disciplinada especificamente pelo artigo 150, inciso II, da mesma Carta, possui contorno jurídico distinto ao vedar a instituição de tratamento discriminatório entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Diferentemente da igualdade formal, que preza pela identidade abstrata da norma, a isonomia opera como vetor de controle da atividade legiferante,

²⁰ Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

²¹ Artigo 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes.

limitando o arbítrio do ente tributante ao exigir que as distinções normativas entre sujeitos passivos possuam fundamento objetivo e constitucionalmente legítimo. Portanto, o núcleo da isonomia tributária não reside na distribuição de ônus, mas na garantia de não discriminação, assegurando que o critério de diferenciação legal guarde estrita correlação com a realidade fática dos contribuintes, afastando privilégios ou perseguições ilegítimas. Coaduna com tal entendimento:

Não é suficiente que as leis tributárias cuidem de uma repartição isonômica da carga tributária. Que “todos são iguais perante a lei” significa também que as leis fiscais devem ser aplicadas isonomicamente. Para tanto é necessário que os dispositivos procedimentais possibilitem uma aplicação isonômica, especialmente uma verificação isonômica dos fatos, e que os fiscais da Administração Fazendária sejam suficientes para assegurar essa aplicação isonômica. (Tipke; Yamashita, 2002, p. 25).

A observância da isonomia tributária revela-se, portanto, elemento estruturante da justiça fiscal, na medida em que impede a concessão de privilégios indevidos e a imposição de ônus discriminatórios injustificados. Sua correta aplicação não apenas assegura a coerência interna do sistema tributário, como também reforça sua legitimidade perante os contribuintes, uma vez que a percepção de equidade na distribuição da carga tributária constitui fator determinante para a confiança no sistema e para o adequado cumprimento das obrigações fiscais, contribuindo, em última análise, para a estabilidade e a coesão social.

1.3.7 Princípio da Vedação ao Confisco

O Princípio da Vedação ao Confisco, consagrado no artigo 150, IV, da Constituição Federal²², proíbe a utilização do tributo com efeito de confisco. Isso significa que a carga tributária não pode ser tão elevada a ponto de aniquilar a propriedade ou a renda do contribuinte, privando-o de seu patrimônio de forma desproporcional e injusta. Carrazza tem um firme posicionamento a respeito do referido Princípio:

O princípio da não confiscatoriedade limita o direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados. Assim, os impostos devem ser graduados de modo a não incidir sobre as fontes produtoras de riqueza dos contribuintes e, portanto, a não atacar a consistência originária das suas fontes de ganho. É confiscatório o tributo que incide sobre correções monetárias, que, como se sabe, não revelam aumento de riqueza (e, nesta medida, aumento de capacidade contributiva), mas simples recomposições do valor de troca da moeda. Também padece desta inconstitucionalidade o tributo que

²² Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - Utilizar tributo com efeito de confisco.

alcança meros sinais exteriores de riqueza, ou seja, indícios, não confirmados pelos fatos, de aumento da aptidão econômica do contribuinte. (Carrazza, 2015, p. 122).

Este Princípio protege o direito de propriedade e a livre iniciativa²³, garantindo que a tributação cumpra sua função social sem se tornar um instrumento de expropriação de patrimônio do cidadão, preservando a dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial. A sua violação representa um atentado aos direitos fundamentais do contribuinte, desvirtuando a finalidade do tributo e transformando-o em um instrumento de espoliação estatal, como em tempos pretéritos²⁴, o que é incompatível com os preceitos de um Estado Democrático de Direito.

1.3.8 Princípio da Liberdade de Tráfego

O Princípio da Liberdade de Tráfego, disposto no artigo 150, V, da Constituição Federal²⁵, veda a instituição de tributos que limitem o tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público, que dentro do esquema legal se enquadra como tarifa, por não ter previsão legal não podendo ser entendida como taxa, pois está tem natureza legal e a primeira natureza contratual. Este Princípio visa a garantir a livre circulação de bens e pessoas no território nacional, essencial para a integração econômica e social do país. O douto Kioshi Harada afirma que:

O referido princípio é uma decorrência natural da unidade econômica e política do território nacional. Objetiva assegurar a livre circulação de bens e de pessoas ou meios de transportes, que não pode ser limitada ou embaraçada por tributação interestadual

²³ Artigo 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

II - Propriedade privada.

²⁴ Ao assumir a Presidência da República, Fernando Collor de Mello estruturou sua equipe de governo com nomes pouco conhecidos tanto no meio político quanto perante a sociedade, circunstância que gerou incertezas quanto aos rumos da nova administração. Essas preocupações intensificaram-se com a implementação de um programa de estabilização econômica que adotou medidas extremamente severas para o enfrentamento da inflação, destacando-se a restrição do acesso da população aos recursos depositados em contas bancárias e aplicações financeiras, permitindo apenas a movimentação de valores limitados. A iniciativa foi apresentada como uma resposta imediata e decisiva à crise inflacionária que afetava o país, sendo acompanhada pelo compromisso presidencial de eliminar rapidamente a inflação e restabelecer a estabilidade econômica nacional. (Amed; Negreiros, 2000, p. 296).

²⁵ Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - Cobrar tributos:

V - Estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

ou intermunicipal, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público. (Harada, 2009, p. 352).

Sua observância é fundamental para o desenvolvimento do comércio e para a coesão nacional, impedindo a fragmentação do mercado interno e promovendo a eficiência econômica. A instituição de tributos que obstaculizem o tráfego não apenas prejudica o comércio e a indústria, mas também dificulta a integração regional e a livre circulação de pessoas, elementos essenciais para o desenvolvimento harmônico da Federação.

1.3.9 Princípio da Capacidade Contributiva

O Princípio da Capacidade Contributiva, positivado no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal²⁶, erige-se como um dos pilares axiológicos da justiça fiscal, preconizando que a imposição tributária deve ser modulada conforme a aptidão econômica de cada contribuinte para suportar o ônus fiscal. Não se trata de uma mera faculdade discricionária do legislador, mas de um imperativo constitucional que visa a concretizar a igualdade material. Tal preceito, no entanto, é bem anterior a magna carta, pois a capacidade contributiva, ainda como anseio, fora inserida na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão 1789, que em seu artigo 13²⁷.

Carrazza, nesse sentido assevera que referente a premissa do referido Princípio na Constituição Federal:

A nosso ver, ele não está fazendo – como já querem alguns – uma mera recomendação ou um simples apelo para o legislador ordinário. Em outras palavras, ele não está autorizando o legislador ordinário a, se for de seu agrado, graduar os impostos que criar, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. (Carrazza, 2014, p. 126).

E continua afirmando o que não é uma mera faculdade:

Na verdade, quando o legislador ordinário tiver opções, deverá, obrigatoriamente, ao criar *in abstracto* o imposto, atender aos reclamos do princípio da capacidade contributiva, isto é, deverá imprimir à exação caráter pessoal, graduando-a segundo a aptidão econômica do contribuinte, respeitado, no entanto, o mínimo vital. Daí falar-se em *reserva do mínimo vital* ou imunidade do mínimo vital aos impostos. (Carrazza, 2014, p. 127).

²⁶ Artigo 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

²⁷ Por consequência, a Assembleia Nacional reconhece e declara, na presença e sob os auspícios do Ser Supremo, os seguintes direitos do Homem e do Cidadão:

Artigo 13. Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração é indispensável uma contribuição comum; esta deve ser repartida por igual entre todos os cidadãos, tendo em conta as suas possibilidades.

Assim, a capacidade contributiva transcende a mera técnica arrecadatória, configurando-se como um vetor de justiça social que impulsiona a personalização dos impostos, permitindo que a tributação reflita as peculiaridades econômicas dos indivíduos e, conseqüentemente, promova a solidariedade social e a redução das desigualdades, em consonância com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil²⁸, que visam a construir uma sociedade livre, justa e solidária.

A observância deste Princípio é, portanto, a pedra angular para a edificação de um sistema tributário equitativo ainda tão distante do sonho Brasil²⁹, que não apenas arrecade recursos, mas que também atue como instrumento de “redistribuição” de renda e de promoção da dignidade humana e operacionalização da máquina pública. A sua concretização efetiva demanda uma constante vigilância do legislador e do aplicador do direito, para que a carga tributária seja distribuída de forma justa e progressiva, evitando a regressividade que penaliza os menos favorecidos.

Por fim, cumpre destacar que a efetividade do Princípio da Capacidade Contributiva não se esgota na atividade legislativa, irradiando-se também para a atuação administrativa e jurisdicional, que devem funcionar como instâncias de contenção de eventuais distorções na aplicação concreta da norma tributária. Nesse cenário, a leitura sistemática do ordenamento revela que a capacidade contributiva se articula diretamente com outros postulados constitucionais, como a vedação ao confisco e a dignidade da pessoa humana, impedindo que a tributação ultrapasse o limite do suportável e comprometa a subsistência do contribuinte. Desse modo, mais do que um ideal abstrato, o Princípio assume feição operativa, exigindo do intérprete uma postura ativa na sua concretização, de modo a assegurar que o dever de contribuir

²⁸ Artigo 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - Construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - Garantir o desenvolvimento nacional.

III - Erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - Promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

²⁹ Durante o período colonial, a arrecadação tributária foi utilizada pela Coroa portuguesa como instrumento essencial para financiar os custos da administração e da exploração econômica do território brasileiro. Nesse contexto, a criação e a cobrança de tributos não eram orientadas por critérios de proporcionalidade ou pela observância da capacidade econômica dos contribuintes, mas principalmente pela necessidade imediata de obtenção de recursos para os cofres públicos. Como consequência, verificou-se a instituição de diversas exações de forma pouco sistematizada, muitas vezes motivadas por interesses arrecadatários urgentes. Além disso, os métodos empregados para a cobrança desses tributos frequentemente impunham dificuldades e ônus significativos aos colonos, ampliando os impactos negativos da carga tributária sobre a população. (Amed; Negreiros, 2000, p. 52).

não se dissocie da preservação das condições mínimas de existência, sob pena de desnaturar a própria função social do tributo.

1.3.10 Princípio da Uniformidade Geográfica

O Princípio da Uniformidade Geográfica, insculpido no artigo 151, I, da Constituição Federal³⁰, impõe à União a vedação de instituir tributo que não ostente caráter uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a qualquer Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro. Este postulado é essencial para a manutenção da coesão federativa e para a salvaguarda da isonomia entre os entes da federação, impedindo que a União utilize o poder tributário como instrumento de favorecimento ou desfavorecimento de determinadas regiões.

Ainda há respeito deste importante Princípio, Leandro Paulsen afirma:

Cuida-se de vedação que se apresenta como subprincípio tanto do princípio federativo como do princípio da isonomia, assegurando que a tributação federal não se preste a privilegiar determinados entes federados em detrimento dos demais, só admitindo diferenciações que, na forma de incentivos, visem promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões. Assim, ao mesmo tempo que concretiza o princípio da isonomia, permite diferenciação com a finalidade extrafiscal de reduzir as desigualdades regionais, o que configura objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, nos termos do art. 3º, III, da CF. Note-se, contudo, que a discriminação autorizada restringe-se à concessão de incentivos fiscais, pressupondo uma política de fomento. (Paulsen, 2020, p. 209).

Contudo, convém dispor que os incentivos fiscais são admitidos nas hipóteses destinadas à consecução urgente do mínimo existencial e dos objetivos preconizados pela Constituição Federal. É o caso da Zona Franca de Manaus³¹.

³⁰ Artigo 151. É vedado à União:

I - Instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

³¹ A Zona Franca de Manaus foi criada com a finalidade de estimular o desenvolvimento econômico, social e regional da Amazônia por meio da concessão de incentivos fiscais aplicáveis a operações de importação, exportação e atividades produtivas realizadas em área especialmente delimitada. Para alcançar esse propósito, o regime jurídico instituído previu uma série de benefícios tributários destinados a incentivar investimentos, ampliar a atividade econômica e promover a integração da região ao desenvolvimento nacional. Além disso, a proteção constitucional conferida a esse modelo assegurou a continuidade desses incentivos por período determinado, garantindo maior estabilidade jurídica e previsibilidade para empresas e investidores que atuam na região, observadas as condições estabelecidas pela legislação aplicável.

A consagração deste referido Princípio, nesta medida, confirmam que os entes federados são juridicamente iguais (princípio da isonomia dos entes federados), ainda que frutos de uma federação centrífuga³², por via de consequência, que não podem dispensar tratamento fiscal anti-isonômico às pessoas físicas ou jurídicas neles respectivamente domiciliadas ou sediadas. Esta igualdade de tratamento, diga-se de passagem, desdobra uma série de princípios constitucionais, quais o federativo e o da igualdade entre brasileiros e estrangeiros residentes ou em trânsito no Brasil, bem como entre empresas sediadas nas várias regiões no País.

Existem, para Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo, dois principais fundamentos quanto a questão da uniformidade geográfica:

Na parte em que veda a instituição de tributo federal não uniforme em todo o País, tem fundamento, sobretudo, no Princípio da Isonomia. Ao proibir que tributos federais impliquem distinção ou preferência em relação à Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, o fundamento é o princípio federativo. (Rosa Júnior, 1995, p. 293).

Destarte, este Princípio revela-se como um baluarte da harmonia federativa, garantindo a isonomia entre os entes subnacionais e obstaculizando que a União utilize sua prerrogativa tributária para gerar assimetrias regionais, assegurando, em última análise, um tratamento equânime em todo o território nacional e a livre circulação de bens e pessoas, elementos vitais para a integração e o desenvolvimento do país. A sua inobservância poderia fragmentar o mercado interno e comprometer a própria unidade da Federação, transformando a tributação em um fator de desagregação nacional e de acirramento de disputas regionais, em detrimento do interesse comum.

1.3.11 Princípio da Vedação à Discriminação Tributária em razão da Procedência ou Destino

Complementar ao Princípio da Uniformidade Geográfica, o artigo 152 da Constituição Federal³³ estabelece a proibição aos estados, ao distrito federal e aos municípios de instituir diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua

³² A Constituição Federal de 1988 promoveu uma profunda reformulação na estrutura federativa brasileira ao restabelecer e fortalecer os elementos essenciais da autonomia dos entes que compõem a Federação. Para tanto, afastou modelos anteriormente adotados que ora privilegiavam excessivamente a descentralização do poder, ora concentravam competências de forma acentuada na esfera central. Em seu lugar, passou a adotar uma concepção fundada no equilíbrio federativo, buscando harmonizar a distribuição de competências, recursos e responsabilidades entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Com isso, consolidou um modelo voltado à cooperação institucional e à preservação da autonomia dos entes federados, sem comprometer a unidade política do Estado brasileiro.

³³ Artigo 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

procedência ou destino. Este Princípio visa, primordialmente, a mitigar os efeitos deletérios da denominada "guerra fiscal" e a garantir a livre circulação de bens e serviços no território nacional, condição *sine qua non* para a formação de um mercado único e para o fomento do desenvolvimento econômico. O doutrinador Ricardo Alexandre, ao discorrer sobre o tema, afirma:

Este princípio é previsto no art. 152 da CF/88 como aplicável exclusivamente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, vedando-os estabelecer diferenças tributárias entre bens e serviços de qualquer natureza em razão de sua procedência ou dentinho. Também aqui se tem uma importante regra protetiva do pacto federativo, visto que se proíbe que os entes locais se discriminem entre si. A título de exemplo, não é lícito a um Estado criar adicionais, redutores ou quaisquer outras diferenças de tratamento tomando por base a procedência ou o destino da mercadoria. (Alexandre, 2025, p. 225).

O referido doutrinador ainda colaciona:

Relembre-se, entretanto, que a União - e somente ela - está autorizada a estipular tratamento diferenciado entre os Estados da Federação tendo por meta diminuir as desigualdades socioeconômicas tão comuns no Brasil. Providências semelhantes, portanto, não são lícitas aos Estados e Municípios, sob pena de grave risco ao pacto federativo. A linha de raciocínio até aqui adotada, ligando umbilicalmente o princípio da não discriminação e o pacto federativo, parece conduzir ao entendimento de que a impossibilidade de tratamento diferenciado com base na procedência ou destino do bem ou serviço só é aplicável no âmbito interno, não impedindo o tratamento diferenciado quando o bem ou serviço é procedente do exterior. (Alexandre, 2025, p. 225).

Assim, este Princípio atua como um escudo contra a fragmentação econômica do país, obstando a "guerra fiscal" e garantindo a fluidez das trocas comerciais inter-regionais, essenciais para a formação de um mercado nacional coeso e para o desenvolvimento econômico equilibrado, promovendo a harmonia federativa e a eficiência alocativa, sem que a tributação se converta em um entrave ao progresso social e econômico. A sua violação não apenas distorce a concorrência, mas também onera desnecessariamente o consumidor final, que arca com os custos adicionais decorrentes das barreiras fiscais internas, comprometendo a justiça e a eficiência do sistema.

1.3.12 Princípio da Não Cumulatividade

O Princípio da Não Cumulatividade, previsto para o Imposto sobre Produtos Industrializados no artigo 153, § 3º, II, e para o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação no artigo 155, § 2º, I, ambos da Constituição Federal³⁴, tem como escopo precípuo

³⁴ Artigo 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - Produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

evitar o nefasto efeito cascata da tributação. Este fenômeno ocorre quando o imposto incide múltiplas vezes sobre a mesma base econômica ao longo das diversas etapas da cadeia produtiva. A não cumulatividade permite que o contribuinte se credite do imposto pago nas operações anteriores, desonerando as etapas intermediárias e, conseqüentemente, tributando apenas o valor adicionado em cada fase. Ozéias J. Santos, chega a versar sobre o tema:

O Princípio da Não Cumulatividade é alcançado subtraindo-se do imposto devido na operação posterior o que foi exigível na anterior. Assim, para o IPI deve ser abatido em cada operação o montante cobrado nas anteriores, enquanto que para o ICMS, tratando-se de operações realizadas por produtores industriais e comerciantes, seja abatido nos termos do disposto em lei complementar, o valor cobrado nas anteriores ou por outro Estado. (Santos, 2024, p. 115-116).

Este Princípio, portanto, é crucial para a eficiência econômica e para a competitividade dos produtos e serviços, ao evitar a oneração excessiva da cadeia produtiva e promover a neutralidade fiscal. Tal neutralidade se traduz em preços mais justos para o consumidor final e em um maior dinamismo econômico, uma vez que a tributação não distorce as decisões de produção e consumo, fomentando a livre iniciativa e o desenvolvimento empresarial. A sua correta aplicação é um desafio constante, exigindo uma legislação clara e mecanismos de controle eficazes para evitar fraudes e sonegação, garantindo a integridade do sistema e a equidade na distribuição da carga tributária. Amed e Negreiros, ao traçar o panorama histórico do sistema tributário brasileiro, evidenciam que a busca por mecanismos que evitassem a cumulatividade sempre foi um anseio, ainda que nem sempre concretizado, para a promoção de um ambiente econômico mais saudável e competitivo. Eles ressaltam que a ausência de um sistema de créditos e débitos eficaz, em períodos anteriores, resultava em uma tributação em cascata que encarecia os produtos e serviços, prejudicando a competitividade da indústria nacional³⁵, o que reforça a importância deste Princípio para a saúde econômica do país e para a justiça fiscal.

II - Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

³⁴ Artigo 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

³⁵ Um dos principais desafios relacionados às discussões sobre a repartição das receitas tributárias entre os diferentes entes federativos reside no fato de que o debate frequentemente se concentra na distribuição da arrecadação e na ampliação da participação de cada esfera de governo nos recursos disponíveis. Entretanto, as expectativas da sociedade ultrapassam essa disputa institucional, voltando-se para a construção de um sistema tributário mais justo, simples, eficiente e transparente. Além da racionalização da tributação, existe uma crescente demanda para que os recursos arrecadados sejam aplicados de forma mais eficiente pelos diversos níveis de governo, assegurando à população serviços públicos de melhor qualidade. Apesar das divergências existentes, observa-se consenso quanto à necessidade de um modelo tributário capaz de promover maior harmonização normativa, reduzir os custos incidentes sobre a atividade produtiva e fortalecer a competitividade da economia

1.3.13 Princípio da Seletividade

O Princípio da Seletividade, aplicado ao IPI e ao ICMS da Constituição Federal³⁶, determina que esses impostos devem ser seletivos em função da essencialidade dos produtos e serviços. Isso implica que bens e serviços considerados essenciais à subsistência e ao bem-estar social devem ser gravados com alíquotas menores, enquanto aqueles supérfluos ou prejudiciais à saúde e ao meio ambiente devem suportar alíquotas mais elevadas. Nas palavras de Aliomar Baleeiro, a essencialidade:

Refere-se à adequação do produto à vida do maior número de habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros. (Baleeiro, 1977, p. 90).

Contudo, pondera Sasha Coêlho:

Conforme registrado, esta essencialidade deve estar voltada às necessidades do consumidor final; é a sua capacidade contributiva a objetivada pelo princípio. Na maior parte das vezes, contudo, está voltada mesmo às necessidades da produção industrial e às políticas de extrafiscalidade. É o IPI um agente de intervenção na economia e na livre concorrência, além de constituir barreira alfandegária, função reservada aos impostos aduaneiros. Trata-se de um imposto arcaico, que provavelmente se transformará um dia em ICMS interestadual, nesse caso com vantagem para a sociedade, pois o ICMS estadual incidirá apenas sobre as operações internas de cada Estado. Será a única maneira de conciliar o ICMS com a federação. O ICMS é nacional, mas é da competência do Estado-Membro. (Coêlho, 2022, p. 238).

A eliminação do critério de seletividade na tributação implica, no contexto do IBS proposto na PEC 45³⁷, o esvaziamento da aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva. Isso porque a incidência proporcional característica desse modelo tende a produzir efeitos regressivos, intensificando as distorções já existentes no sistema tributário brasileiro, notadamente em prejuízo das camadas economicamente mais vulneráveis, o que configura afronta ao referido princípio constitucional³⁸.

brasileira, contribuindo para a integração do país aos mercados internacionais e para o desenvolvimento econômico sustentável.

³⁶ Artigo 153, § 3º, inciso I, da Constituição Federal; IPI: Artigo 153, § 3º, I; ICMS: Artigo 155, § 2º, III, Constituição da República Federativa do Brasil.

³⁷ Origem da Emenda Constitucional número 132/2023.

³⁸ A incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) deve observar o critério da seletividade, graduando a carga tributária de acordo com o grau de essencialidade dos bens tributados. Em razão dessa diretriz constitucional, produtos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas da população devem suportar

Este Princípio, assim, transcende a mera função arrecadatória, configurando-se como um poderoso instrumento de política pública. Ao orientar a tributação para fins extrafiscais, a seletividade busca promover a justiça social e a proteção de valores fundamentais como a saúde e o meio ambiente, em consonância com os direitos fundamentais e o bem-estar coletivo, reorientando o comportamento dos agentes econômicos e sociais. A sua aplicação efetiva, contudo, demanda uma análise criteriosa da essencialidade dos bens e serviços, evitando distorções e garantindo que a tributação cumpra seu papel de indutor de comportamentos socialmente desejáveis e de promotor da equidade social. É, portanto, observável que o Estado não renuncia ao que a priori pode ser supérfluo, contudo, para garantia de seus objetivos últimos, o supérfluo jamais pode ser um obstáculo à manutenção do Contrato Social³⁹.

2 NOVOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS INTRODUZIDOS PELA REFORMA TRIBUTÁRIA FRUTO DA EMENDA CONSTITUCIONAL NÚMERO 132 DE 2023

A Emenda Constitucional número 132/2023, ao promover uma reengenharia profunda no sistema tributário nacional, não se limitou a alterar a estrutura de impostos, mas também inseriu, de forma expressa, novos princípios constitucionais tributários. Estes, previstos no artigo 145, § 3º, da Constituição Federal⁴⁰, representam uma tentativa de avanço na busca por um sistema mais justo, eficiente e alinhado às demandas contemporâneas. Sob essa ótica, os novos princípios atuam como vetores hermenêuticos e teleológicos para a interpretação e aplicação da legislação tributária reformada, transcendendo a mera função de diretrizes para se tornarem verdadeiros pilares axiológicos que deverão moldar a futura legislação infraconstitucional e a própria atuação dos operadores do direito.

tributação reduzida ou até mesmo mínima, enquanto bens considerados supérfluos ou de luxo podem ser submetidos a alíquotas mais elevadas. Essa diferenciação busca adequar a tributação à relevância social e econômica dos produtos, evitando que a carga fiscal recaia de forma excessiva sobre itens essenciais ao cotidiano dos cidadãos. Dessa forma, a seletividade revela-se um importante instrumento de concretização da justiça tributária, ao promover uma distribuição mais equilibrada do ônus fiscal em conformidade com a natureza e a importância dos bens consumidos.

³⁹ Por analogia da obra O Contrato Social de Jean-Jacques Rousseau.

⁴⁰ Artigo 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

O conceito de Princípio já articulado até aqui permanece incólume. Convém, portanto, versarmos sobre estas inovações constitucionais, para assim, compreender como o novo sistema de tributação no Brasil passa a ser encabrestado à luz da Reforma.

2.1 PRINCÍPIO DA SIMPLICIDADE

A consagração do Princípio da Simplicidade, também denominado Princípio da Praticabilidade, como vetor estruturante do sistema tributário, sobretudo após a Emenda Constitucional número 132 de 2023, representa uma resposta institucional a uma das mais profundas disfunções históricas do modelo fiscal brasileiro: a hipertrofia normativa e a consequente dificuldade de compreensão e aplicação das regras tributárias. Trata-se, pois, de diretriz que impõe ao legislador não apenas a coerência técnica na elaboração das normas, mas, sobretudo, a sua inteligibilidade, exequibilidade e eficiência prática.

Nesse contexto, a doutrina é precisa ao definir que:

O princípio da simplicidade, também conhecido como princípio da praticabilidade ou da praticidade, exige a criação de mecanismos de racionalização (simplificação) que tornem a norma tributária mais fácil de ser compreendida e aplicada em massa. No sentido dicionarizado, "praticabilidade" denota a qualidade daquilo que é exequível, realizável. Em Direito, costuma ser associada a um conjunto de medidas destinadas à execução eficiente e econômica das leis. (Alexandre, 2025, p. 238).

A praticabilidade, assim compreendida, não se limita a um critério de conveniência administrativa, mas se projeta como verdadeiro pressuposto de efetividade da norma tributária, especialmente em um cenário marcado pela massificação das relações econômicas e pela multiplicidade de obrigações acessórias.

Todavia, a implementação desse Princípio não se dá sem tensões estruturais. A complexidade das normas tributárias não decorre apenas de falhas legislativas, mas de fatores inerentes ao próprio fenômeno tributário⁴¹.

⁴¹ O objetivo desse Princípio consiste em reduzir a complexidade inerente ao sistema tributário, cuja estrutura é influenciada tanto pela constante transformação das relações sociais e econômicas quanto pela necessidade de o Estado estabelecer mecanismos capazes de identificar e mensurar adequadamente a capacidade contributiva dos cidadãos. Esses fatores frequentemente conduzem à produção de um grande volume de normas tributárias, caracterizadas pela existência de regras gerais, exceções específicas e, muitas vezes, novas exceções destinadas a disciplinar situações particulares. Nesse contexto, o Princípio da Simplicidade busca conferir maior clareza, racionalidade e acessibilidade ao sistema, favorecendo sua compreensão e aplicação pelos contribuintes e pela própria Administração Tributária.

Dessa forma, a simplificação não pode ser compreendida como mera redução quantitativa de normas, sob pena de comprometer a própria adequação da tributação às múltiplas realidades econômicas. Ao contrário, exige-se uma racionalização qualitativa, capaz de compatibilizar clareza normativa, justiça fiscal e segurança jurídica. A experiência brasileira demonstra que a ausência dessa racionalidade gera efeitos profundamente deletérios⁴².

As repercussões práticas dessa realidade são amplas e comprometem não apenas a eficiência arrecadatória, mas também a própria dinâmica econômica. Nesse sentido, destaca-se que:

As repercussões práticas de tamanha burocracia tributária são inúmeras, a começar pelas desvantagens concorrenciais entre as empresas, já que as mais bem estruturadas, por meio de dispendiosas consultorias, conseguem identificar e utilizar as brechas da lei para pagar menos tributos, enquanto as empresas menores acabam se sujeitando à integralidade da carga tributária. A complexidade do sistema torna o País pouco atrativo à celebração de negócios, desestimula o empreendedorismo, eleva os preços de produtos e serviços, propicia o cometimento de crimes fiscais e dificulta a fiscalização por parte da Fazenda. (Alexandre, 2025, p. 239).

A complexidade excessiva, portanto, não apenas onera o contribuinte, mas também distorce o ambiente concorrencial, desestimula o empreendedorismo, eleva os custos de transação e compromete a atratividade do país para investimentos.

É precisamente nesse cenário que a reforma tributária busca intervir, mediante a adoção de um modelo mais racional e uniforme, especialmente no âmbito da tributação sobre o consumo⁴³. Tais elementos evidenciam uma tentativa de superação da fragmentação normativa que historicamente marcou o sistema brasileiro, substituindo-a por um arranjo mais coeso e funcional.

Não obstante, cumpre reconhecer que a transição para esse novo paradigma não se dará sem fricções. A substituição de um sistema consolidado por outro, ainda em fase de

⁴² A excessiva complexidade do sistema tributário produz diversos efeitos prejudiciais tanto para os contribuintes quanto para a própria Administração Pública. Entre essas consequências, destacam-se as dificuldades de compreensão e interpretação das normas tributárias, o aumento dos custos relacionados ao cumprimento das obrigações acessórias e a ampliação dos encargos necessários para a adequada conformidade fiscal. Além disso, a multiplicidade de regras e procedimentos pode comprometer a capacidade operacional da Administração Tributária, dificultando a aplicação eficiente e uniforme da legislação. Nesse cenário, a simplificação do sistema revela-se medida essencial para promover maior eficiência administrativa, reduzir custos e fortalecer a Segurança Jurídica nas relações entre o Fisco e os contribuintes.

⁴³ A simplificação do sistema tributário não se restringe à diminuição da quantidade de tributos existentes, mas também se manifesta na própria estrutura dos novos modelos de tributação sobre o consumo. Nesse contexto, busca-se a adoção de tributos com campo de incidência mais amplo, mecanismos de não cumulatividade mais efetivos, transparência na demonstração da carga tributária incidente sobre as operações, além da utilização de alíquotas mais uniformes, ressalvadas situações excepcionais previstas pelo ordenamento jurídico. Soma-se a isso a padronização das normas instituidoras e dos procedimentos de regulamentação, medidas que contribuem para reduzir a complexidade do sistema, facilitar o cumprimento das obrigações tributárias e promover maior eficiência, previsibilidade e Segurança Jurídica nas relações entre os contribuintes e o Poder Público.

implementação e maturação interpretativa, tende a gerar, inevitavelmente, incertezas e controvérsias. Nesse contexto, o risco que se apresenta é o de que a simplificação estrutural venha a ser acompanhada, ao menos temporariamente, por um aumento da litigiosidade, decorrente da necessidade de construção jurisprudencial das novas normas.

Importa destacar que o Princípio da Simplicidade mantém estreita relação com outros vetores estruturantes do sistema tributário, notadamente a Transparência, “Quando a complexidade do sistema é reduzida, o cidadão consegue compreender a legislação, identificar e cumprir mais facilmente as suas obrigações, perceber o quanto paga de tributos e exigir do Estado a adequada aplicação dos recursos arrecadados” (Alexandre, 2025, p. 239).

A simplificação não apenas favorece a eficiência administrativa, mas também fortalece a cidadania fiscal, ao ampliar a capacidade de compreensão e controle por parte dos contribuintes.

Em conclusão, o Princípio da Simplicidade emerge como elemento indispensável à construção de um sistema tributário moderno, eficiente e acessível. Seu verdadeiro desafio, contudo, reside na capacidade de equilibrar a necessária redução da complexidade com a preservação da precisão normativa e da segurança jurídica, de modo a evitar que a busca pela desburocratização resulte, paradoxalmente, em novas formas de incerteza e instabilidade. O êxito da reforma dependerá, portanto, da construção de um modelo que seja, simultaneamente, simples em sua estrutura, claro em sua linguagem e seguro em sua aplicação.

2.2 PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA

Embora já presente no artigo 150, § 5º, da Constituição Federal⁴⁴, o Princípio da Transparência é reforçado e ampliado pela EC 132/2023, sendo agora expresso no artigo 145, § 3º da Constituição Federal⁴⁵, visando a garantir que o contribuinte tenha clareza sobre a carga tributária incidente sobre bens e serviços.

Dentre as mudanças trazidas pela nova tributação do consumo, a que mais reflete a busca pela transparência é a proibição de IBS, CBS e imposto seletivo integrarem as

⁴⁴ Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

⁴⁵ Artigo 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

suas próprias bases de cálculo, ou seja, a necessidade de serem calculados "por fora", evitando, assim, a tributação em cascata (incidência de tributo sobre tributo) causada pelo cálculo "por dentro" de tributos como ICMS, PIS e Cofins. A metodologia de cálculo "por dentro" dificulta a percepção da quantidade de tributos embutidos nos preços dos bens e serviços e acaba fazendo com que as alíquotas efetivamente praticadas sejam maiores que as nominalmente previstas na lei, submetendo o consumidor (contribuinte de fato) a uma carga tributária mais elevada do que aquela que ele imaginava pagar. Através da adoção da sistemática de cálculo "por fora", a EC 132/2023 se propõe a corrigir essa grave ofensa à transparência (...). (Alexandre, 2025, p. 240).

A opacidade sempre foi uma característica marcante da tributação no Brasil, dificultando o controle social e a percepção do cidadão sobre a real carga tributária que suporta. A consagração constitucional e o reforço desse Princípio na EC 132/2023 buscam, portanto, reverter um histórico de obscuridade, capacitando o cidadão a exercer plenamente sua cidadania fiscal e a fiscalizar a correta aplicação dos recursos públicos, o que é vital para a consolidação de um Estado Democrático de Direito.

2.3 PRINCÍPIO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

O Princípio da Justiça Tributária, agora explicitamente constitucional, consolida a busca por um sistema fiscal que promova a equidade e a distribuição mais justa da carga tributária. Ele se relaciona intrinsecamente com a capacidade contributiva e a vedação ao confisco, mas vai além, ao exigir que o sistema como um todo seja concebido para reduzir as desigualdades sociais e regionais. A complexidade e a regressividade do modelo anterior, com sua preponderância de impostos indiretos, eram frequentemente apontadas como fatores de injustiça. Amed e Negreiros, em sua análise crítica do histórico do sistema pretérito, já criticavam o sistema por ser profundamente injusto e por apresentar uma carga tributária com mais de 2/3 de impostos indiretos e menos de 1/3 de impostos diretos:

Embora descentralizador, com acentuado perfil federalista, o sistema tributário saído da Constituinte começou a receber críticas e restrições logo no dia seguinte à sua aprovação, por ser considerado extremamente complexo, pouco transparente e injusto, pois apresenta uma carga tributária com um peso de mais de 2/3 de impostos indiretos e menos de 1/3 de impostos diretos. Além dessas restrições levantadas logo após a sua implantação, o sistema em vigor propicia o desencadeamento de uma guerra fiscal entre Estados, em busca de investimentos industriais. Por essa razão, o movimento em favor de uma reforma tributária ganhou apoio imediato da sociedade já no início dos anos 90. Nakano, Yoshiaki. Mercosul e Tributação: mercados regionais e globalização da economia. In: diversos autores. (Amed; Negreiros, 2000, p. 297).

Ricardo Alexandre versando sobre a inovação trazida pela Reforma propõe que:

Independentemente de previsão expressa, o princípio da justiça tributária compõe a base de qualquer sistema tributário e está atrelado à ideia de equidade na distribuição

da carga tributária, a ser alcançada através da observação da capacidade contributiva das pessoas e do respeito ao mínimo existencial que deve a elas ser garantido. No Estado Democrático de Direito, a tributação deixou de ser apenas fonte de obtenção de recursos para ser também instrumento de redistribuição de riquezas e de redução de desigualdades. Nesse sentido, a noção de justiça tributária acaba sendo pressuposto da justiça social, concretizando-se quando a carga tributária é distribuída de forma justa entre as pessoas, quando não são exigidas obrigações não previstas na lei e quando o sistema tributário é, em geral, progressivo, ou seja, arrecada mais de quem de fato detém mais capacidade contributiva. Deve-se salientar que a justiça em questão é a justiça distributiva, relacionada a impostos, tributos não vinculados, cujo fato gerador consiste numa situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Nesse caso, como a tributação decorre da simples manifestação de riqueza do sujeito passivo, deve, então, ser calibrada de acordo com a sua capacidade econômica. (Alexandre, 2025, p. 241).

Uma das tentativas, ainda que complexas, proposta pela Emenda Constitucional 132/2023, foi articular dentro desse Princípio um mecanismo de devolução de tributo que ainda terá tratamento especial no corpo desta monografia. O referido autor inda continua expondo que:

Na EC 132/2023, a menção expressa à justiça tributária como princípio geral do Sistema Tributário Nacional, feita através da inserção de um § 3º no art. 145 da CRFB/1988⁴⁶, foi acompanhada de outras medidas que corroboram a busca pela efetiva realização desse valor jurídico. São exemplos a criação da cesta básica nacional de alimentos e a previsão do mecanismo de *cashback* para devolução de tributos a pessoas físicas de baixa renda. Já o mecanismo de *cashback* está previsto no art. 156-A, § 5º, para o IBS, e no art. 195, § 18, para a CBS, consistindo na devolução de parte dos tributos incidentes sobre bens e serviços para pessoas físicas de baixa renda. O instituto visa ao controle da regressividade da tributação do consumo, prometendo maior justiça social na distribuição da carga tributária ao exigir menos de quem possui menos recursos, e mais de quem detém maior capacidade contributiva. (Alexandre, 2025, p. 241-242).

A inclusão expressa da Justiça Tributária como Princípio visa, portanto, a orientar a futura legislação para a construção de um sistema mais equânime e solidário, que efetivamente contribua para a redução das disparidades sociais e regionais, em consonância com os objetivos fundamentais da República, sendo este Princípio cerne de toda a discussão de Justiça Sociofiscal, existente ou não, ainda a ser devidamente abordada na presente pesquisa.

2.4 PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO

O Princípio da Cooperação, alçado expressamente ao patamar constitucional pela Emenda Constitucional número 132 de 2023⁴⁷, representa uma inflexão paradigmática na compreensão das relações jurídico-tributárias, notadamente ao substituir a lógica tradicional de

⁴⁶ Artigo 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

⁴⁷ *Ibidem*.

antagonismo por um modelo orientado à colaboração institucional e à mútua confiança. Com efeito, o doutrinador Ricardo Alexandre leciona que:

O princípio da cooperação funda-se na ideia de que a relação entre o Fisco e os contribuintes deve ser pautada pela colaboração e mútua compreensão dos interesses, e não apenas pelo tradicional antagonismo das posições de sujeição ativa e passiva. Além disso, também orienta a parceria entre as administrações fiscais, visando ao compartilhamento de informações e à otimização das forças de trabalho. (Alexandre, 2025, p. 242).

Historicamente, contudo, a relação entre fisco e contribuinte estruturou-se sob bases marcadamente adversariais, circunstância que encontra justificativa no próprio processo de formação do sistema tributário nacional. Nesse sentido, registra-se que:

No início, durante a fase de formulação do Sistema Tributário brasileiro, o antagonismo da relação jurídico-tributária entre Fisco e contribuinte foi importante para a delimitação dos direitos e deveres de cada um deles e para a própria construção do arcabouço tributário. Recorde-se que o Código Tributário Nacional foi editado em 1966, em plena ditadura militar, refletindo a rigidez moral da época e pendendo consideravelmente em favor do Estado, o que explica, logo em seguida, a preocupação do constituinte de 1988 em estipular direitos e garantias fundamentais para o contribuinte. (Alexandre, 2025, p. 42).

Tal cenário se explica, em grande medida, pelo contexto de edição do Código Tributário Nacional, concebido sob a égide de um regime autoritário, “refletindo a rigidez moral da época e pendendo consideravelmente em favor do Estado”. Não por outra razão, a Constituição de 1988 veio a reforçar o catálogo de direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

Não obstante, a evolução das dinâmicas econômicas e institucionais impôs a superação desse modelo conflituoso. Conforme assinala a doutrina:

Hoje, os influxos da economia moderna requerem o aprimoramento e a maior fluidez da relação jurídico-tributária, com redução da litigiosidade e ênfase na eficiência, na economicidade, na confiança e na transparência. Decerto, isso depende, em boa medida, da atuação do Parlamento na elaboração de normas que incentivem condutas guiadas pela boa-fé e pela colaboração, mas o que é realmente crucial para a efetiva mudança de paradigma é que os agentes, eles próprios, passem a se olhar de um modo diferente, enxergando no outro um aliado, ao invés de um inimigo. (Alexandre, 2025, p. 242-243).

Nesse cenário, o Princípio da Cooperação emerge como verdadeiro vetor de racionalização do sistema, orientando a atuação dos sujeitos tributários por padrões de boa-fé, lealdade e colaboração recíproca. Sob tal perspectiva, a cooperação projeta-se de maneira bidirecional. De um lado, impõe-se ao Fisco a adoção de uma postura que transcenda o viés meramente arrecadatário, porquanto: “(...) deve o fisco ser, em relação ao contribuinte, mais do que aquele que cobra tributos e pune infrações, assumindo também o papel pedagógico de quem esclarece dúvidas e orienta a caminhada” (Alexandre, 2025, p. 242-243). De outro, exige-se do

contribuinte comportamento igualmente colaborativo, na medida em que “(...) uma postura colaborativa envolve o adimplemento pontual das obrigações fiscais, a agilidade no atendimento das solicitações, o fornecimento de informações precisas, a adoção de conduta transparente na realização dos fatos geradores etc” (Alexandre, 2025, p. 243).

Para além dessa dimensão bilateral, o Princípio da Cooperação assume especial relevo no âmbito federativo. Com efeito, a doutrina destaca que:

A outra vertente do princípio da cooperação diz respeito ao relacionamento entre os órgãos de fiscalização, os quais também devem agir entre si de modo colaborativo. Antes mesmo da Reforma Tributária, tal orientação já estava sinalizada no art. 37, XXII, da CRFB/1988 (com redação dada pela EC 42/2003), segundo o qual as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios "atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio". Essa integração pode ser vista, por exemplo, na fiscalização relativa ao Simples Nacional, realizada de maneira compartilhada pelos entes federados LC 123, art. 33). Com a Reforma Tributária, a necessidade de colaboração tende a ser ainda maior, em virtude da previsão de um novo tributo sobre o consumo - o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) - de gestão compartilhada entre Estados, Municípios e Distrito Federal. (Alexandre, 2025, p. 243).

A instituição de mecanismos de governança conjunta, a exemplo da administração compartilhada do IBS, evidencia que a cooperação deixa de ser mera diretriz implícita para se tornar elemento estruturante do novo modelo tributário. Apesar do referido Princípio não ser específico do Direito Tributário, ganha relevância em virtude de sua afirmação Constitucional.

Arrazoa-se, dessa forma que, a positivação expressa do Princípio da Cooperação no sistema tributário nacional não apenas consolida uma tendência já presente no ordenamento, mas inaugura um novo paradigma relacional, orientado à redução da litigiosidade, ao fortalecimento da segurança jurídica e à promoção da eficiência administrativa. Em última análise, trata-se de instrumento indispensável à superação dos entraves federativos históricos, viabilizando a construção de um sistema tributário mais coeso, funcional e alinhado aos objetivos constitucionais de desenvolvimento e justiça fiscal.

2.5 PRINCÍPIO DA DEFESA DO MEIO AMBIENTE

A inserção do Princípio da Defesa do Meio Ambiente no artigo 145, § 3º, da Constituição da República⁴⁸, levada a efeito pela Emenda Constitucional número 132 de 2023,

⁴⁸ Artigo 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

consubstancia relevante avanço na conformação de um sistema tributário comprometido com valores socioambientais, ao reconhecer, de modo expresso, a função da tributação como instrumento de indução de comportamentos e de promoção do desenvolvimento sustentável. Trata-se, em verdade, de manifestação inequívoca da evolução do Direito Tributário contemporâneo, que passa a transcender a sua feição meramente arrecadatória para assumir papel ativo na concretização de objetivos constitucionais mais amplos.

Com efeito, a centralidade da questão ambiental decorre de um processo histórico de progressiva conscientização acerca dos limites do modelo econômico tradicional. Conforme pontua a doutrina:

Ao longo do século XX, a natureza foi subjugada e explorada. Rapidamente absorvida pelo sistema industrial, tornou-se pré-requisito indispensável a esse modo de produção de riquezas, sendo tratada como fornecedora de insumos abundantes e ilimitados, bem como depósito, igualmente ilimitado, de resíduos e dejetos. Somente depois o sistema econômico passou a ser analisado como imerso num sistema maior - o meio ambiente -, com o qual interage e impacta. (Alexandre, 2025, p. 244).

A superação dessa lógica predatória ganha impulso a partir da Conferência de Estocolmo de 1972, marco a partir do qual o meio ambiente passa a ser compreendido como sistema integrado e indispensável à própria sobrevivência humana. Nesse contexto, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é alçado à condição de direito fundamental de terceira dimensão, de titularidade difusa e vocação intergeracional.

No ordenamento constitucional brasileiro, tal proteção revela-se particularmente robusta. A Constituição de 1988, não por acaso denominada “Constituição Verde”, estabelece, de forma categórica em seu artigo 225,⁴⁹ o dever de proteger e preservar o meio ambiente às futuras gerações.

Essa diretriz evidencia que a tutela ambiental constitui, simultaneamente, direito fundamental e dever jurídico compartilhado, irradiando efeitos sobre toda a ordem econômica e social. Não por outra razão, o artigo 170, VI da Constituição⁵⁰ já consagrava a defesa do meio

§ 3º. O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

⁴⁹ Artigo 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

⁵⁰ Artigo 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

VI - Defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

ambiente como Princípio da Atividade Econômica, autorizando, inclusive, a adoção de tratamentos diferenciados em função do impacto ambiental dos produtos e serviços.

Nesse cenário, a tributação emerge como instrumento particularmente apto à concretização desse mandamento constitucional. A doutrina reconhece, com precisão, que:

Mesmo antes da EC 132/2023, a tributação já era um importante instrumento à disposição do Estado para a concretização do objetivo constitucional de preservação do meio ambiente, haja vista a possibilidade de utilização extrafiscal de tributos, concessão de benefícios fiscais para práticas sustentáveis, cobrança de taxas pela exploração de recursos naturais etc. (Alexandre, 2025, p. 244).

A Emenda Constitucional número 132 de 2023, ao positivar expressamente o Princípio da Defesa do Meio Ambiente no âmbito do Sistema Tributário Nacional, não apenas reforça essa vocação extrafiscal, mas também a estrutura de maneira mais consistente. Nesse contexto, destaca-se a instituição do imposto seletivo, concebido para incidir sobre bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, funcionando como mecanismo de desestímulo ao consumo⁵¹.

Em última análise, a incorporação do referido Princípio revela a busca por uma necessária compatibilização entre atividade econômica e preservação ambiental, em consonância com o paradigma do desenvolvimento sustentável. Mais que isso, o financiamento de políticas públicas de proteção a um meio ambiente vandalizado historicamente, compilado, hodiernamente pelas agravantes de irresponsabilidade, populismo e negligência governamental e populacional⁵².

Assim, a tributação, ao ser instrumentalizada em favor da proteção ambiental, deixa de ser mero mecanismo de financiamento estatal para se afirmar como ferramenta estratégica de transformação social, apta a reorientar padrões de produção e consumo, concretizando, de

⁵¹ Ao integrar a composição dos custos dos produtos e serviços, o Imposto Seletivo tende a funcionar como instrumento de internalização dos impactos ambientais decorrentes de determinadas atividades econômicas. Por meio desse mecanismo, os custos sociais e ambientais associados à produção, à comercialização ou ao consumo de determinados bens passam a ser suportados por aqueles que geram ou se beneficiam dessas atividades. Essa lógica encontra fundamento no Princípio do Poluidor-Pagador, segundo o qual os agentes responsáveis por impactos ambientais devem assumir os ônus decorrentes de sua atuação, contribuindo para a proteção do meio ambiente e para a promoção de um modelo de desenvolvimento econômico mais sustentável e socialmente responsável.

⁵² <https://news.un.org/pt/story/2024/06/1833321>. Acesso em: 25/04/2026;
<https://www.poder360.com.br/poder-sustentavel/degradacao-na-amazonia-legal-bate-recorde-e-cresce-482-em-2025/>. Acesso em: 25/04/2026;
<https://noticias.r7.com/cidades/desmatamento-no-cerrado-desde-2023-gerou-mais-poluicao-que-automoveis-de-passeio-e-onibus-18092024/>. Acesso em: 25/04/2026;
<https://agenciabrasil.ebc.com.br/meio-ambiente/noticia/2024-10/brasil-lanca-por-ano-13-milhao-de-toneladas-de-plastico-no-oceano>. Acesso em: 25/04/2026;

forma integrada, os valores da dignidade da pessoa humana, da justiça social e da sustentabilidade.

2.6 PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE

O Princípio da Neutralidade integra a estrutura normativa do Imposto sobre Bens e Serviços por força do § 1.º do artigo 156-A da Constituição Federal⁵³, inserido pela Emenda Constitucional número 132/2023. Embora o texto constitucional não o enuncie de forma expressa para a Contribuição sobre Bens e Serviços, a identidade estrutural partilhada entre os dois tributos impõe que o mesmo Princípio lhes seja aplicável de maneira indissociável.

Conceitua neutralidade:

Mais correto parece ser admitir que a neutralidade tributária não significa a não interferência do tributo sobre a economia, mas, em acepção mais restrita, neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado. (Schoueri, 2019, p. 81).

A passagem revela que a não-neutralidade pode decorrer tanto de uma oneração excessiva quanto de uma desoneração seletiva, confirmando que o Princípio opera bilateralmente sobre o sistema de incentivos dos agentes. A neutralidade não se apresenta como regra de aplicação binária, mas como Princípio, isto é, mandamento de otimização cujo grau de realização admite graduação conforme as possibilidades fáticas e jurídicas do sistema. A impossibilidade de neutralidade absoluta decorre da própria natureza do fenômeno tributário: toda exação retira recursos do setor privado e, ao fazê-lo, inevitavelmente altera o conjunto de possibilidades dos agentes.

Na lição de Alexandre, "não existe tributo absolutamente neutro, pois o impacto da criação de uma nova exação sempre redundará em alguma mudança de comportamento dos agentes econômicos" (Alexandre, 2025, p. 886).

A consequência dogmática é direta: a neutralidade opera como diretriz que orienta o legislador a aquilatar, no processo de criação de novos tributos, o grau de distorção que tendem a provocar e seus potenciais efeitos econômicos e sociais em comparação com as

⁵³ Artigo 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte.

alternativas disponíveis⁵⁴. Não se trata de proibição absoluta de qualquer impacto, mas de dever de proporcionalidade e ponderação na escolha dos instrumentos de política fiscal que afetem a escolha de pessoas e empresas.

O Brasil, em razão dessa ausência de neutralidade virou um país de balizas tributárias, é o caso da troca de nomes de produtos, como o de sorvete para sobremesas⁵⁵, chocolates para biscoito *wafer*⁵⁶ e hidratantes para desodorizantes⁵⁷. No fim, o referido Princípio tem como objetivo, fazer com que o fato, “nome da operação ou bem”, não implique a alteração na escolha do produtor e do consumidor, sendo neutro nessa cadeia.

Em perspectiva conclusiva, a Neutralidade tal como positivada no § 1.º do artigo 156-A da Constituição Federal e no artigo 2º da Lei Complementar número 214/2025 funciona como vetor hermenêutico exigente: impõe ao legislador, ao administrador e ao intérprete o ônus permanente de justificar constitucionalmente cada desvio em relação ao ideal de não-distorção das decisões econômicas. Mais do que escolha técnica, a neutralidade é uma promessa de racionalidade à qual o Estado se vincula perante os agentes econômicos e os cidadãos.

2.7 OS IMPACTOS DE TAIS ALTERAÇÕES NA ORDEM TRIBUTÁRIA NACIONAL

⁵⁴ A tributação possui capacidade de influenciar diretamente as decisões econômicas dos agentes que atuam no mercado. Quando determinados setores, atividades, produtos ou serviços são submetidos a uma carga tributária mais elevada, tende-se a reduzir sua atratividade econômica, incentivando produtores e investidores a direcionarem seus recursos para áreas menos oneradas. De forma semelhante, a concessão de benefícios fiscais ou a redução da tributação sobre determinados bens e serviços pode estimular tanto a oferta quanto a demanda, favorecendo sua produção, comercialização e consumo. Nessas situações, a tributação deixa de exercer função meramente arrecadatória e passa a atuar como instrumento de indução de comportamentos econômicos, influenciando as escolhas dos agentes privados e a dinâmica do mercado.

⁵⁵ <https://www.metropoles.com/negocios/carf-diz-que-casquinha-do-mcdonalds-nao-e-sorvete-empresa-vai-economizar-r-324-milhoes-em-tributos>. Acesso em: 25/04/2026;
<https://revistaoeste.com/brasil/conselho-diz-que-casquinha-do-mcdonalds-nao-e-sorvete-e-anula-tributos/>. Acesso em: 25/04/2026;
<https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2025/12/20/mcdonalds-casquinha-sunday-sorvete-bebida-laquea.htm>. Acesso em: 25/04/2026;
<https://www.estadao.com.br/economia/casquinha-e-sundaes-do-mcdonalds-sao-sorvetes-carf-decide-que-nao/>. Acesso em: 25/04/2026.

⁵⁶ <https://gauchazh.clicrbs.com.br/comportamento/noticia/2023/06/sonho-de-vals-nao-e-mais-um-bombom-mudanca-ocorre-por-distorcao-criada-pelo-sistema-tributario-brasileiro-cliw32etv00al0151jkznynu1.html>
<https://www.cnnbrasil.com.br/economia/financas/sonho-de-vals-nao-e-bombom-para-o-carf-nao-veja-outras-curiosidades-tributarias/>. Acesso em: 25/04/2026.

⁵⁷ <https://www.contabeis.com.br/noticias/64362/nivea-altera-classificacao-de-produtos-por-questoes-fiscais-e-tributarias/>. Acesso em: 25/04/2026.

A incorporação dos novos Princípios Constitucionais Tributários pela Emenda Constitucional número 132/2023 não representa uma mera operação de cosmética normativa. Trata-se, na substância, de uma ruptura com o paradigma que vigorou por décadas: o de um sistema tributário que se perpetuou sobre si mesmo, acumulando complexidade, opacidade e regressividade como marcas estruturais, e não como contingências superáveis, ao menos essa é a proposta. A constitucionalização da Simplicidade, da Transparência, da Justiça Tributária, da Cooperação, da Defesa do Meio Ambiente e da Neutralidade responde, ao menos no plano normativo, ao diagnóstico de um sistema cujas distorções já não podiam ser corrigidas por ajustes pontuais.

Os impactos dessas inovações são, contudo, de natureza bifrontal. De um lado, projetam-se consequências de ordem estrutural que, uma vez concretizadas, têm o condão de reconfigurar profundamente a relação entre Estado e contribuinte, entre eficiência arrecadatória e equidade distributiva, entre poder de tributar e garantia de direitos fundamentais. O novo modelo promete que a tributação deixe de ser variável dominante nas decisões econômicas dos agentes privados, restituindo ao mercado a primazia sobre a organização da atividade produtiva.

De outro lado, a transformação normativa encontra limites severos na realidade institucional que a recebe. A efetividade dos princípios positivados não decorre automaticamente de sua inserção no texto constitucional. O Princípio da Justiça Tributária, por mais que enuncie o compromisso com a progressividade e com a proteção do mínimo existencial, depende de regulamentação infraconstitucional ainda em construção, de mecanismos como o *cashback* que precisarão sobreviver a sucessivos ciclos orçamentários e de uma cultura fiscal que, historicamente, tem operado em sentido inverso ao de seus postulados. O Princípio da Cooperação, conquanto eleve ao patamar constitucional a ideia de boa-fé recíproca entre Fisco e contribuinte, não tem força suficiente para dissolver, por si só, uma relação adversarial consolidada ao longo de décadas de litigiosidade estrutural. E o Princípio da Defesa do Meio Ambiente, ainda que instrumentalize o tributo como vetor de sustentabilidade, somente produzirá os efeitos almejados se o Imposto Seletivo for calibrado com a seriedade técnica e a independência política que o tema exige.

É precisamente nessa tensão entre a promessa normativa e os constrangimentos da realidade que reside a relevância do estudo aprofundado dos princípios constitucionais tributários. Compreendê-los não é apenas um exercício acadêmico: é a condição para que possam ser invocados com a precisão necessária quando o sistema tributário, na sua concretização, ameaçar desviar-se dos valores que o próprio constituinte erigiu como

fundamento. Conclui-se, portanto, que as alterações introduzidas pela EC número 132/2023 inaugura um ciclo de transformação cuja profundidade real ainda está por ser medida pela vigência plena da novação sistemática proposta.

3 A REFORMA TRIBUTÁRIA E A RECONFIGURAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

O sistema tributário brasileiro chegou ao século XXI marcado por uma contradição estrutural persistente: embora operacionalmente complexo, juridicamente fragmentado e distributivamente regressivo, resistiu por décadas a qualquer tentativa de reforma substantiva. A promulgação da Emenda Constitucional número 132, de 20 de dezembro de 2023, fruto da PEC 45, e a sua principal regulamentação pela Lei Complementar número 214, de 16 de janeiro de 2025, representam o mais ambicioso esforço de reconfiguração da tributação sobre o consumo desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. Todavia, a análise rigorosa dessas inovações normativas impõe que se vá além do discurso declaratório de simplificação que as acompanha, examinando as tensões estruturais subjacentes entre eficiência tributária, neutralidade fiscal e justiça sociofiscal.

A arquitetura do sistema tributário brasileiro assemelha-se a um palimpsesto⁵⁸ jurídico, onde novas camadas normativas são continuamente sobrepostas às anteriores, sem que os vícios estruturais subjacentes sejam efetivamente removidos. Ao longo de sua história republicana, o Brasil tem sido palco de um processo que remete ao mito de Sísifo⁵⁹: um esforço hercúleo e incessante de reforma que, ao atingir o ápice legislativo, vê-se novamente confrontado com a gravidade da complexidade operacional e dos conflitos federativos. A promulgação da Emenda Constitucional número 132/2023, ao inovar a ordem tributária, não

⁵⁸ Papiro ou pergaminho que contém vestígios de um texto manuscrito anterior, que foi raspado ou apagado para permitir a reutilização do material e a posterior sobreposição de um novo escrito. Etimologia: Do grego palimpsestos, «raspado de novo», pelo latim palimpsestu. Infopédia. Palimpsesto. Porto Editora. Disponível em: <https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/palimpsesto>. Acesso em: 28 abr. 2026.

⁵⁹ O mito de Sísifo, reinterpretado filosoficamente por Albert Camus, consiste na narrativa de um homem condenado a empurrar eternamente uma pedra até o topo de uma montanha, apenas para vê-la rolar de volta, simbolizando a repetição incessante de um esforço aparentemente inútil; na obra *O Mito de Sísifo*, o autor utiliza essa imagem para desenvolver a noção de absurdo, entendida como o confronto entre a busca humana por sentido e a indiferença do mundo, sustentando que, mesmo diante da ausência de finalidade objetiva, é possível afirmar a própria existência por meio da consciência e da persistência, razão pela qual conclui que “é preciso imaginar Sísifo feliz”, convertendo o castigo em metáfora da condição humana e da possibilidade de resistência diante da falta de sentido. Camus, Albert. *O mito de Sísifo*. Tradução de Ari Roitman e Paulina Wacht. Rio de Janeiro: Record, 2019.

representa apenas uma mudança de técnica arrecadatória, mas uma cristalina tentativa de reescrever o pacto fiscal nacional.

A história recente do sistema tributário nacional é, antes de tudo, uma história de tentativas e frustrações. Os organizadores da obra *Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras: por que, para que, para quem e como?*, registram, com precisão analítica, esse ciclo incessante:

Nas últimas três décadas o Brasil se deparou com a incessante busca por reformar seu Sistema Constitucional Tributário e Financeiro, mesmo período de vigência da atual Constituição. Parece mesmo que ela surge sob o signo da eterna mudança, ou da perene insatisfação dos grupos que assumem o poder com a governabilidade do país, no âmbito da arrecadação e do gasto público. (Scaff *et al.*, 2020, p. 23).

Já em caráter preambular, é plenamente observável que a presente Reforma, embora envolta em um discurso de simplificação e desburocratização, insere-se em um ecossistema de rigidez constitucional e infraconstitucional que impõe desafios de ordem ontológica ao sistema de tributos no país. No Brasil, a Constituição não se limita a outorgar competências; ela atua como um arquiteto minucioso que desenha as engrenagens de cada exação, transformando o texto constitucional em um verdadeiro “Estatuto do Contribuinte” de alta densidade.

Essa “perfeição” no traçado das competências gera uma antinomia fundamental: a tentativa de simplificar o sistema via emenda constitucional exige a desconstrução e reconstrução de conceitos que já sedimentaram décadas de jurisprudência e prática administrativa. A tese central deste capítulo sustenta que a Emenda Constitucional 132 /2023 promove uma realocização normativa da complexidade. Ao invés de extirpar o labirinto tributário, a Reforma desloca suas paredes para o plano infraconstitucional e para um nebuloso período de transição. A transição, longe de ser um mero hiato temporal, configura-se como um fenômeno jurídico complexo autônomo, onde o setor produtivo será compelido a conviver com dois sistemas sobrepostos, gerando o que a doutrina identifica como o ápice da insegurança:

O período de transição de um sistema para o outro é igualmente uma dificuldade enorme. A proposta de PEC 45 propõe uma transição de quase uma década, onde o setor produtivo iria conviver com dois sistemas, ou seja, com a maior insegurança jurídica e complexidade possível. Períodos tão longos são altamente destruidores de riqueza e de estímulos empresariais (...). Caliendo, Paulo. Reforma tributária e a necessária equação da tributação da renda, do patrimônio e do consumo. (Scaff *et al.*, 2020, p. 853).

Essa sobreposição de regimes pode ser comparada à tentativa de trocar o motor de um avião em pleno voo: a necessidade de manter a arrecadação, o voo, impede uma transição

abrupta, mas a manutenção de dois motores distintos, os sistemas antigo e novo, geram turbulências normativas que podem comprometer a própria estabilidade do pacto federativo. José Roberto Afonso e Lais Khaled Porto sublinham que essa reforma ignora contradições tributárias que já deveriam ter sido resolvidas⁶⁰.

A “epifania”⁶¹ da simplificação, portanto, esbarra na realidade burocrata brasileira de que a reforma se concentra na eficiência técnica, simplificação de obrigações, neutralidade e redução do número de tributos, em detrimento da justiça fiscal, redistribuição da carga e progressividade. Nesse sentido, é evidente que a Reforma Tributária brasileira recente, ao preservar a centralidade da tributação sobre o consumo, perpetua uma lógica regressiva que onera desproporcionalmente as camadas de menor renda, revelando uma opção político tributária que privilegia a facilidade arrecadatória. Como pontua Luciana Grassano de Gouvêa Mélo, a injustiça fiscal no Brasil não é um vício de origem da Constituição, mas uma patologia da sua aplicação:

Daí se infere que a injustiça fiscal da distribuição da carga tributária brasileira não é um problema da nossa Constituição federal, vez que a despeito de o pacto constitucional brasileiro prever uma tributação conforme a isonomia material, a capacidade contributiva e a progressividade, os poderes do Estado desconsideraram o “dever-ser” constitucional desde os primeiros anos da promulgação da carta de 1988. Mélo, Luciana Grassano de Gouvêa. A justiça fiscal entre o “dever-ser” constitucional e o “ser” institucional. (Scaff *et al.*, 2020, p. 690-691).

Nesse contexto, a justiça sociofiscal assume um caráter predominantemente retórico. Os mecanismos compensatórios, como o *cashback* e a seletividade da cesta básica, operam como paliativos *ex post*, instrumento que aparentam ser insuficientes para alterar a estrutura distributiva fundamental brasileira. A Reforma configura uma modernização funcional que assegura a continuidade estrutural do sistema sob um novo discurso legitimador e minimamente populista⁶². Nesse sentido:

⁶⁰ A implementação de um modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) no Brasil pressupõe o enfrentamento de diversos desafios estruturais já identificados no sistema tributário vigente e que, em muitos casos, permanecem sem solução adequada. A transição para esse novo modelo exige não apenas alterações normativas, mas também a superação de distorções históricas que podem comprometer sua efetividade. Nesse contexto, torna-se necessário revisar práticas e mecanismos atualmente existentes que se mostram incompatíveis com os pressupostos de simplicidade, neutralidade, transparência e eficiência característicos de um sistema baseado no IVA. Muitas das dificuldades observadas no cenário atual decorrem justamente da manutenção de estruturas que caminham em sentido oposto aos objetivos pretendidos pela reforma, evidenciando a necessidade de compatibilizar o sistema tributário brasileiro com as exigências inerentes ao novo modelo de tributação sobre o consumo.

⁶¹ Tem origem grega e significa: Manifestação ou revelação súbita de algo, especialmente no sentido de uma compreensão profunda ou de um insight que ilumina determinado conhecimento. MICHAELIS. Epifania. Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. São Paulo: Editora Melhoramentos. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/epifania/>. Acesso em: 28 abr. 2026.

⁶² Veja. Populismo tributário funciona. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/coluna/de-olho-nos-tributos/populismo-tributario-funciona/>. Acesso em: 28 abr. 2026

(...) o Brasil apresenta uma matriz tributária altamente regressiva, na qual as pessoas com menor capacidade contributiva arcam com a maior parte dos tributos arrecadados em nosso país. Isso se dá, em boa parte, devido à importância dada à incidência de tributos sobre o consumo de bens e serviços. Em geral, esse tipo de tributação não considera a capacidade contributiva do indivíduo para efeitos de tributação, o que acaba por ser responsável pela maior parte do ônus atribuído às camadas menos abastadas de nossa população. (Gassen; D'Araújo; Paulino, 2013, p. 220).

A “justiça social”, nos termos do artigo 193 caput e parágrafo único da Constituição⁶³, exige que a redução das desigualdades alcance níveis satisfatórios, o que demanda que o sistema tributário atue como um instrumento de redistribuição por intermédio da cobrança de tributos de maneira responsável e objetivada: a garantia dos comandos fundamentais da República, e não apenas de arrecadação neutra. A reforma, ao focar na neutralidade técnica, negligencia o potencial transformador do tributo e patina na potência que teria uma reconfiguração responsável da tributação no país.

A hegemonia do discurso reformista, portanto, opera como um mecanismo sofista que apresenta a modernização técnica como se fosse uma ruptura estrutural. Na realidade, o que se observa é a perpetuação de um modelo que, embora mais eficiente em sua operacionalidade digital, permanece cego às desigualdades que o sustentam. Este capítulo se propõe a desvelar essas tensões, analisando como a Emenda Constitucional 132 /2023 reconfigura o cenário tributário brasileiro e quais são as implicações reais para a busca de um sistema que não seja apenas simples, mas genuinamente justo.

Esse diagnóstico inaugural é decisivo para compreender o significado da Emenda Constitucional 132/2023: ela não emerge no vácuo, mas como mais um capítulo em uma narrativa de contínua e incompleta reconfiguração do pacto federativo e da distribuição do poder fiscal. A hipótese central que percorre este capítulo é a de que a reforma tributária em curso não elimina a complexidade do sistema, mas a realocaliza normativamente, deslocando o núcleo da indeterminação para o plano infraconstitucional e para o longo período de transição, revelando, assim, uma simplificação apenas aparente, sustentada por um discurso técnico que

Veja. Populista, proposta de reforma tributária subverte princípios liberais. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/economia/populista-proposta-de-reforma-tributaria-subverte-principios-liberais/>. Acesso em: 28 abr. 2026.

Infomoney. Reforma tributária é populista e compromete longo prazo, diz Bernard Appy. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/economia/reforma-tributaria-e-populista-e-compromete-longo-prazo-diz-bernard-appy/>. Acesso em: 28 abr. 2026;

Estadão. Cashback da reforma tributária é ilusão. Disponível em: <https://www.estadao.com.br/economia/cashback-reforma-tributaria-ilusao/>. Acesso em: 28 abr. 2026.

⁶³ Artigo 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais. Parágrafo único. O Estado exercerá a função de planejamento das políticas sociais, assegurada, na forma da lei, a participação da sociedade nos processos de formulação, de monitoramento, de controle e de avaliação dessas políticas.

opera como mecanismo de legitimação da manutenção da lógica distributiva regressiva centrada na tributação do consumo.

3.1 O ALVORECER DA EMENDA CONSTITUCIONAL NÚMERO 133 DE 2023 E O DEVANEIO DE UM ÊXODO HISTÓRICO

A Proposta de Emenda à Constituição número 45/2019 não nasceu nos gabinetes governamentais, mas foi gestada no Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) por um grupo de economistas e juristas, Bernard Appy, Nelson Machado, Eurico de Santi e Vanessa Canado, que buscavam um "êxodo histórico" do que a doutrina denomina de "manicômio jurídico-tributário"⁶⁴. Conforme Santi e Machado, a PEC 45 representou uma "inédita iniciativa da sociedade civil organizada (academia, empresas e auditores fiscais): representa ruptura da lógica de uma longa série de iniciativas fracassadas de reformas tributárias unilateralmente promovidas pela estrutura estatal" (Santi; Machado, 2023, p. 12).

Bernard Appy, mentor técnico da proposta, fundamentou a PEC 45 no Princípio da Neutralidade Absoluta. Para os formuladores do CCiF, o sistema tributário não deveria ser um indutor de comportamentos econômicos, mas uma estrutura invisível e eficiente. Em suas manifestações, Appy enfatizava que a complexidade brasileira era o maior entrave à produtividade nacional⁶⁵.

O idealismo da PEC 45 residia na adoção de um Imposto sobre Bens e Serviços Único e Nacional, com alíquota uniforme para todos os bens e serviços, sem exceções ou

⁶⁴ Ainda na década de 1960, já se identificavam severas deficiências estruturais no sistema tributário brasileiro, relacionadas a problemas de ordem metodológica, legislativa, doutrinária e prática, que dificultavam o desenvolvimento coerente e eficiente do Direito Tributário nacional. Essas distorções eram percebidas como obstáculos ao aperfeiçoamento do sistema, revelando um cenário marcado por inconsistências normativas, complexidade excessiva e dificuldades de aplicação das regras tributárias. Embora diversas reformas tenham sido implementadas ao longo das décadas seguintes, muitos dos problemas então apontados continuaram presentes, evidenciando a persistência de fragilidades que afetam a racionalidade, a simplicidade e a efetividade da tributação no Brasil. A permanência desses desafios demonstra que a busca por um sistema tributário mais coerente, estável e eficiente ainda constitui uma das principais demandas do ordenamento jurídico brasileiro.

⁶⁵ A adoção de um modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) representa uma tentativa de aproximar a tributação sobre o consumo no Brasil dos padrões observados em diversas jurisdições estrangeiras. Entretanto, a mera incorporação de elementos característicos desses modelos, como a ampla base de incidência, a tributação no destino e a sistemática de creditamento integral, não assegura automaticamente maior eficiência ou simplicidade ao sistema tributário nacional. Isso porque os desafios decorrentes da complexidade normativa, das peculiaridades do federalismo brasileiro e dos conflitos relacionados à repartição de receitas permanecem presentes. Desse modo, embora a reforma se apresente como instrumento de modernização da tributação sobre o consumo, seus resultados concretos dependerão da forma como suas disposições serão implementadas e operacionalizadas na prática.

benefícios fiscais. A premissa era simples: quanto menor a base de exceções, menor a alíquota padrão e maior a transparência. Appy, Santi, Machado e Canado defendiam que a simplicidade adviria de uma base de incidência de contorno bem definido, regras de fácil compreensão e o mínimo de exceções e regimes especiais, permitindo ao cidadão conhecer efetivamente com quanto contribui para o Estado. A neutralidade visava "não distorcer a forma de organização das empresas, a tecnologia que adotam e suas escolhas de mercados" (Appy *et al.*, 2019).

O alvorecer da Emenda Constitucional número 132/2023 é o fruto da PEC 45/2019 que visou substituir um modelo de tributação sobre o consumo fragmentado, disfuncional e injusto por uma estrutura moderna de Imposto sobre Valor Agregado, IVA, dual⁶⁶. Para o leitor compreender a magnitude dessa mudança, é preciso desvelar a arquitetura desse novo sistema, composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços, IBS, de competência de Estados e Municípios, e pela Contribuição sobre Bens e Serviços, CBS, de competência da União.

A essência do IVA dual reside na tentativa de harmonizar a autonomia federativa com a eficiência técnica. Enquanto o IBS unifica o ICMS, tributo estadual, e o ISS tributo municipal, a CBS absorve o PIS e a COFINS, tributos federais, criando uma base tributária ampla e comum. Essa proposição baseia-se em pilares como a tributação no destino e a não cumulatividade plena. A tributação no destino significa que o imposto pertence ao ente federado onde ocorre o consumo, e não onde o bem foi produzido, o que visa extinguir a guerra fiscal e as distorções alocativas. Já a não cumulatividade plena, ou crédito financeiro, é o mecanismo que permite ao contribuinte abater o imposto pago em todas as etapas anteriores, garantindo que a carga tributária final incida apenas sobre o valor efetivamente agregado.

A EC 132/2023 propõe uma transição complexa, onde o sistema antigo e o novo coexistirão por um período considerável. Essa “convivência” é tecnicamente necessária para evitar choques de arrecadação, mas juridicamente perigosa, pois submete os agentes econômicos a uma dupla conformidade. A tese a sustentar é que a reforma promove uma realocação normativa da indeterminação. Ao transferir para a lei complementar a definição de alíquotas, regimes especiais e critérios de essencialidade, o constituinte derivado deslocou o núcleo do conflito federativo para o plano infraconstitucional.

⁶⁶ Recebe esse nome pois é dual mesmo: Divide-se em duas formas de arrecadação, diferente de IVAs de outros países com o mesmo sistema. É o impacto da Forma de Estado adotada pelo Brasil, o Federalismo. Como bem assevera o artigo 18 da Constituição Federal: A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

Ainda sob esse enfoque, embora a Emenda Constitucional número 132/2023 tenha sido apresentada como instrumento de simplificação, racionalização e neutralidade da tributação sobre o consumo, a manutenção do Imposto Seletivo evidencia uma relevante tensão entre os objetivos técnicos da reforma e as concessões político-legislativas necessárias à sua aprovação. Com efeito, ao lado do Imposto sobre Bens e Serviços e da Contribuição sobre Bens e Serviços, instituiu-se um tributo de natureza nitidamente extrafiscal, destinado a incidir sobre bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

A criação desse novo tributo suscita importantes questionamentos jurídicos. Isso porque a própria Constituição adotou conceitos jurídicos amplos e indeterminados para delimitar o campo de incidência do Imposto Seletivo, conferindo elevada margem de discricionariedade ao legislador infraconstitucional na definição dos produtos e serviços sujeitos à tributação agravada. Em consequência, abre-se espaço para divergências interpretativas acerca dos critérios que justificam a incidência do tributo, fomentando novas controvérsias administrativas e judiciais.

Nesse contexto, revela-se atual a advertência formulada por Ruy Barbosa Nogueira ao analisar a crescente utilização da tributação como instrumento de intervenção estatal. Conforme observa o autor:

Nas últimas décadas a política fiscal tem sido utilizada cada vez mais como instrumento de direção em relação às metas sociais e fins da economia pública e privada. Por isso ela entrou numa dimensão discutível, alheia à sua origem, penetrando principalmente na política econômica e, ultimamente, até na política monetária e de estabilidade (da conjuntura econômica nacional). Pela formação da Comunidade Europeia e internacional em geral, naturalmente, também o Direito Internacional Tributário e Internacional Público (acordos para evitar a bitributação internacional) ganharam em importância. (Nogueira, 2019, p. 17-18).

A definição do que seja efetivamente “prejudicial à saúde” ou “prejudicial ao meio ambiente” não decorre de critérios puramente jurídicos, mas depende de avaliações técnicas, econômicas, científicas e até mesmo políticas, sujeitas a constantes transformações ao longo do tempo, e sequer realizadas até o presente momento. O resultado é a possibilidade de expansão progressiva da incidência tributária mediante critérios que não apresentam contornos normativos inteiramente precisos.

A regulamentação do Imposto Seletivo evidenciou uma das principais contradições da Reforma Tributária. Embora o tributo tenha sido concebido para desestimular o consumo de produtos nocivos à saúde, grande parte dos alimentos ultraprocessados permaneceu fora de sua incidência. Conforme noticiado pela Repórter Brasil, a atuação de setores econômicos ligados

à indústria alimentícia, ao agronegócio e ao varejo contribuiu para que o *lobby* empresarial atuasse “para não só inserir alguns ultraprocessados na cesta básica, zerada de impostos, mas também para evitar a tributação extra a esses itens”⁶⁷. Tal circunstância revela uma aparente incompatibilidade entre os objetivos de promoção da saúde pública que fundamentam o Imposto Seletivo e as escolhas efetivamente realizadas durante o processo legislativo. Além disso, a mesma reportagem destaca a existência de “... um consumo crescente de ultraprocessados, principalmente entre negros, indígenas e habitantes de regiões pobres do Brasil, em virtude de preços mais baratos do que o de alimentos saudáveis...”,⁶⁸ evidenciando que a questão afeta especialmente grupos socialmente vulneráveis.

Sob outra perspectiva, também foram levantadas dúvidas acerca da própria eficácia do Imposto Seletivo como instrumento de saúde pública. Segundo análise publicada pelo JOTA, não há consenso empírico de que a simples elevação da carga tributária sobre determinados alimentos seja suficiente para alterar significativamente padrões de consumo ou reduzir indicadores de doenças crônicas. Como exemplo, menciona-se a experiência mexicana, na qual o aumento da tributação sobre bebidas açucaradas foi acompanhado pela continuidade do crescimento dos índices de obesidade, evidenciando que a tributação isoladamente considerada pode não alcançar os resultados pretendidos sem a implementação de políticas públicas complementares voltadas à ampliação do acesso a alimentos saudáveis. Ademais, a própria definição dos produtos sujeitos ao Imposto Seletivo suscita preocupações relevantes, uma vez que a categoria dos chamados alimentos ultraprocessados abrange milhares de produtos distintos, o que pode conferir elevado grau de subjetividade à seleção dos bens tributados e abrir espaço para arbitrariedades e inconsistências na aplicação do novo sistema tributário⁶⁹.

Independentemente da procedência dessas críticas, é possível afirmar que a reforma deixou de enfrentar um problema estrutural relacionado ao acesso à alimentação saudável pelas famílias de menor renda. Ao não estabelecer mecanismos robustos de incentivo ao consumo de frutas, verduras, legumes, cereais e outras fontes nutricionalmente adequadas, tampouco definir critérios suficientemente objetivos para a tributação seletiva de produtos ultraprocessados, a reforma preservou distorções econômicas que continuam influenciando negativamente os hábitos alimentares das populações mais vulneráveis. Em vez de promover uma política fiscal

⁶⁷ Freitas, Hélien. Lobby de ultraprocessados uniu agro, varejo e indústria contra ‘imposto do pecado’. Repórter Brasil, 17 mar. 2025. Disponível em: Repórter Brasil. Acesso em: 2 jun. 2026.

⁶⁸ Freitas, Hélien. Lobby de ultraprocessados uniu agro, varejo e indústria contra ‘imposto do pecado’. Repórter Brasil, 17 mar. 2025. Disponível em: Repórter Brasil. Acesso em: 2 jun. 2026.

⁶⁹ Mariani, Daniel. Imposto Seletivo pode ser ineficiente na redução do consumo e onerar mais pobres. JOTA. Disponível em: JOTA. Acesso em: 2 jun. 2026.

integrada de saúde pública, o modelo adotado concentrou-se na potencial elevação da carga tributária sobre determinados produtos, sem assegurar medidas complementares capazes de ampliar o acesso da população a alternativas alimentares mais saudáveis⁷⁰.

A observação é particularmente pertinente à análise do Imposto Seletivo, cuja finalidade primordial não consiste na mera arrecadação de receitas, mas na indução de comportamentos econômicos e padrões de consumo socialmente desejáveis. Nesse modelo, o tributo deixa de exercer função predominantemente arrecadatória para atuar como instrumento de conformação das escolhas dos agentes econômicos, aproximando-se de uma lógica regulatória.

Todavia, justamente por se fundamentar em objetivos extrafiscais, o Imposto Seletivo pode comprometer um dos pilares centrais da reforma tributária: a neutralidade da tributação sobre o consumo. Ao criar incidências diferenciadas sobre determinados bens e serviços, o sistema passa a incorporar elementos de seletividade que tendem a interferir na formação dos preços relativos, nas decisões empresariais e na alocação eficiente de recursos econômicos de modo potente e obscuro.

Além disso, a coexistência de um modelo de IVA dual, estruturado sob as premissas da simplicidade e neutralidade, com um tributo seletivo de forte conteúdo regulatório pode reproduzir problemas historicamente associados ao sistema tributário brasileiro, especialmente aqueles relacionados à proliferação de exceções, regimes diferenciados e disputas interpretativas. Em vez de eliminar focos de litigiosidade, a reforma corre o risco de deslocá-los para novas discussões acerca da legitimidade, extensão e limites da tributação seletiva.

Dessa forma, embora o Imposto Seletivo seja frequentemente apresentado como mecanismo apto a promover objetivos de saúde pública e proteção ambiental, sua implementação exigirá, até então frustrada, especial atenção do legislador e dos órgãos de controle jurisdicional, a fim de evitar que a abertura conceitual de seus pressupostos de incidência comprometa a segurança jurídica, amplie a litigiosidade e reduza a efetividade do propósito simplificador que inspirou a Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional número 132/2023.

A promessa de um sistema simples e transparente esbarra na realidade de um federalismo de cooperação forçada, materializado na criação do Comitê Gestor do Imposto

⁷⁰ *Idem.*

sobre Bens e Serviços (IBS). Este ente, embora apresentado como uma solução técnica para a fragmentação federativa, carrega em si a ambiguidade de ser uma autarquia sob regime especial com representatividade nacional, tripartite e paritária. Sua missão é hercúlea: centralizar a arrecadação, a fiscalização e a distribuição automática dos recursos para milhares de municípios e dezenas de estados, constituindo-se peça fundamental para a viabilização do IVA Dual⁷¹.

O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços constitui uma das mais relevantes inovações institucionais introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, no bojo da Reforma Tributária brasileira. Trata-se de órgão interfederativo de caráter nacional, criado com a missão precípua de coordenar e harmonizar a gestão do IBS entre os entes subnacionais, Estados, Distrito Federal e Municípios, sem a participação da União Federal. Sua natureza jurídica é definida pela doutrina como a de entidade pública de regime especial, assemelhada estruturalmente às autarquias. Nesse sentido, Tostes Neto, Saran e Lima oferecem precisa delimitação conceitual:

O IBS é um imposto de alcance nacional de competência dos entes subnacionais e, para coordenar e harmonizar sua gestão, será instituído um CG-IBS. Esse órgão interfederativo é formado exclusivamente por representantes dos estados, DF e municípios terá importantes funções de coordenar as distintas Administrações Tributárias (ATs), de forma consensual e com papel de harmonização e padronização, exercendo competências normativas, de orientação e consultoria, de arrecadação, compensação, distribuição da arrecadação e de decisão do contencioso do futuro IBS, além da coordenação das funções de fiscalização, cobrança e representação administrativa e judicial, que continuarão sendo executadas pelos estados e municípios. (Tostes Neto; Saran; Lima, 2024, p. 136).

Não obstante os avanços que representa ou representaria, o Comitê Gestor do IBS é alvo de críticas substantivas que apontam para riscos institucionais, operacionais e federativos⁷². No plano da governança, a doutrina adverte que a complexidade da estrutura

⁷¹ O modelo concebido para a administração do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) concentra a arrecadação, a fiscalização, a interpretação normativa e a gestão do tributo em uma estrutura nacional coordenada por um Comitê Gestor composto por representantes dos entes federativos. Embora essa sistemática seja apresentada como mecanismo destinado a promover uniformidade e simplificação, sua implementação suscita questionamentos relevantes quanto à preservação da autonomia dos Estados e Municípios no âmbito da competência tributária. A centralização das decisões relacionadas à arrecadação, à distribuição de receitas, às consultas administrativas e à uniformização da fiscalização pode resultar em significativa transferência de poder para uma instância nacional de gestão, reduzindo a capacidade dos entes federados de influenciar diretamente questões relacionadas aos recursos que lhes pertencem. Além disso, a criação de estruturas administrativas e contenciosas específicas para o IBS não afasta, por si só, o risco de novos conflitos interpretativos e operacionais, especialmente em um sistema federativo marcado por profundas desigualdades regionais e interesses fiscais frequentemente divergentes. Nesse contexto, permanecem dúvidas quanto à capacidade do novo modelo de conciliar eficiência administrativa, simplificação tributária e efetiva preservação do equilíbrio federativo consagrado pela Constituição Federal de 1988.

⁷² Sob a justificativa de promover maior uniformidade e simplificação do sistema tributário, a reforma promove significativa reconfiguração da distribuição constitucional das competências tributárias, concentrando em âmbito nacional atribuições que historicamente pertencem aos Estados e Municípios. Embora o discurso reformista enfatize ganhos de eficiência administrativa, a transferência do poder de disciplinar aspectos essenciais da tributação para estruturas centralizadas suscita questionamentos quanto à preservação da autonomia dos entes

decisória do CG-IBS pode gerar novas formas de conflito interfederativo⁷³. No campo do contencioso, as restrições impostas aos julgadores do referido Comitê, impedidos de afastar normas infralegais que reputeem ilegais, suscitam o risco de proliferação de demandas judiciais. No plano federativo, identifica-se uma tensão estrutural entre as competências normativas do Comitê Gestor e a autonomia constitucionalmente assegurada aos entes subnacionais⁷⁴ com uma centralização de competências ora na União⁷⁵. Essas críticas revelam que, embora o Comitê Gestor do IBS represente, ou busque representar, um avanço estrutural inegável, sua consolidação exigirá o contínuo aprimoramento de suas regras de governança, a efetiva cooperação entre os entes federativos e investimentos robustos em tecnologia e capacitação institucional, sob pena de que o órgão concebido para simplificar o sistema tributário venha, paradoxalmente, a engendrar novas formas de conflito e complexidade, além de potencialmente comprometer a autonomia dos entes federados e tensionar os fundamentos da forma federativa de Estado consagrada pela Constituição Federal⁷⁶.

federados. Em termos práticos, a redução da capacidade dos Estados e Municípios de influenciar diretamente a instituição e a gestão de tributos que compõem parcela substancial de suas receitas pode representar um enfraquecimento de sua independência política e financeira. Essa tendência centralizadora revela-se particularmente sensível em um país de dimensões continentais e profundas desigualdades regionais, no qual a autonomia federativa constitui elemento essencial para a adequação das políticas públicas às realidades locais. Nesse contexto, a reforma pode ser compreendida não apenas como uma alteração na estrutura da tributação sobre o consumo, mas também como uma mudança relevante no equilíbrio de poder estabelecido pela Constituição Federal de 1988, com potencial para ampliar a influência da União sobre matérias tradicionalmente inseridas na esfera de atuação dos demais entes federativos.

⁷³ Sob o argumento da simplificação tributária, a reforma promove uma expressiva centralização de competências, deslocando para a União atribuições que tradicionalmente pertencem aos Estados e Municípios. Tal mudança pode representar um enfraquecimento da autonomia federativa, na medida em que reduz a capacidade dos entes subnacionais de exercer controle efetivo sobre tributos essenciais ao financiamento de suas atividades e políticas públicas.

⁷⁴ A principal controvérsia reside na preservação da autonomia dos Estados e Municípios diante da crescente centralização das decisões tributárias. A ampliação do espaço normativo atribuído à legislação nacional para disciplinar aspectos tradicionalmente vinculados às competências dos entes subnacionais suscita preocupações quanto ao enfraquecimento do pacto federativo. Afinal, a redução da capacidade de Estados e Municípios influenciarem a disciplina e a gestão de suas próprias receitas pode comprometer uma das bases fundamentais da Federação: a autonomia política, administrativa e financeira de seus entes (Tostes Neto; Saran; Lima, 2024, p. 134).

⁷⁵ A estrutura originalmente concebida para o IBS concentrava na União não apenas a competência normativa para disciplinar o tributo, mas também aspectos fundamentais relacionados à sua administração, fiscalização, julgamento administrativo e controle jurisdicional. Sob essa perspectiva, a reforma tributária é alvo de críticas por promover uma significativa centralização do poder tributário nacional, restringindo a participação efetiva dos Estados na condução de matérias diretamente relacionadas às suas receitas. Tal concentração decisória pode enfraquecer a autonomia financeira e política dos entes subnacionais, ampliando a dependência de estruturas centralizadas de governança tributária e tensionando os fundamentos do pacto federativo consagrado pela Constituição Federal de 1988 (Scaff *et al.*, 2020, p. 115).

⁷⁶ O Brasil adota um modelo de Federalismo Centrífugo, uma vez que a descentralização do poder político ocorreu a partir de um Estado originalmente unitário, com a transferência progressiva de competências aos entes subnacionais. A Constituição da República de 1988 consolidou esse processo ao conferir autonomia política, administrativa e financeira à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Dispõe o artigo 1º da Constituição Federal: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito (...)”. Por sua vez, o artigo 18

3.2 A EPIFANIA DA LEI COMPLEMENTAR NÚMERO 214 DE 2025 E A REGULAMENTAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

A Lei Complementar número 214, de 16 de janeiro de 2025, materializa tecnicamente as diretrizes traçadas pela Emenda Constitucional número 132/2023, operacionalizando o modelo de IVA Dual estruturado sobre o Imposto sobre Bens e Serviços e a Contribuição sobre Bens e Serviços. Longe de representar uma ruptura absoluta com o sistema anterior, a Lei Complementar número 214/2025 insere-se em um processo histórico contínuo de reformas que, ao buscarem a modernização, frequentemente deslocam, sem eliminar, os problemas estruturais que pretendem superar.

A denominada simplificação normativa é, em grande medida, aparente. A unificação do IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS no IBS e na CBS não reduz a complexidade; reorganiza-a sistemicamente, exigindo uma rede de controles digitais e rastreabilidade sem precedentes na história tributária brasileira. Como advertem os organizadores da obra Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras, a trajetória fiscal brasileira é marcada por uma "eterna mudança" que raramente simplifica a vida do contribuinte (Scaff *et al.*, 2020, p. 23-26). A permanência de regimes diferenciados, exceções constitucionais e do Imposto Seletivo confirma que a estrutura do novo modelo segue condicionada a fatores políticos e setoriais que comprometem a prometida neutralidade tributária.

No plano federativo, a adoção da tributação no destino, embora elimine os incentivos tradicionais da guerra fiscal baseada no ICMS, não afasta o surgimento de novas formas de competição entre os entes subnacionais. A criação do Comitê Gestor do IBS concentra funções estratégicas de arrecadação, fiscalização e distribuição de receitas em estrutura centralizada, inaugurando um modelo de federalismo cooperativo marcado por tensão permanente entre eficiência administrativa e autonomia financeira, tensão que, no contexto do federalismo centrífugo brasileiro,⁷⁷ suscita significativos questionamentos doutrinários quanto à compatibilidade da reforma com a autonomia constitucionalmente assegurada a Estados e Municípios.

No plano operacional, a implementação do *split payment* e dos mecanismos de conformidade digital pressupõe elevada capacidade tecnológica e coordenação institucional, impondo custos relevantes de adaptação. O longo período de transição, por sua vez, constitui uma das maiores fragilidades do modelo, ao ampliar a insegurança jurídica e os custos de

estabelece que: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”. A autonomia dos entes federativos é ainda reforçada pela repartição constitucional de competências e receitas tributárias, característica própria do federalismo cooperativo adotado pela Constituição de 1988. Brasil. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

⁷⁷ O Brasil adota modelo de federalismo centrífugo, estruturado a partir de Estado originariamente unitário, com descentralização progressiva de competências aos entes subnacionais. A Constituição de 1988 consolidou esse processo ao conferir autonomia política, administrativa e financeira à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, artigo 1º e artigo 18, reforçada pela repartição constitucional de competências e receitas tributárias. Brasil. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

conformidade, reproduzindo, sob nova roupagem, a crítica historicamente formulada às reformas anteriores (Caliendo, 2020, p. 853).

A verdadeira epifania da LC número 214/2025 reside, portanto, na percepção de que a complexidade tributária não é eliminada, mas redistribuída entre novos mecanismos de governança, fiscalização e conformidade. O êxito do modelo dependerá menos de sua arquitetura normativa e mais da capacidade institucional de transformar as promessas de simplicidade, neutralidade e segurança jurídica em resultados concretos.

3.3 A DINÂMICA DA TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA E REGRESSIVA A QUESTÃO EQUITATIVA DO TRIBUTO À LUZ DA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E O PARADIGMA DA JUSTIÇA SOCIOFISCAL SOFISTA

A compreensão rigorosa das categorias de progressividade e regressividade fiscal constitui pressuposto indispensável à avaliação da estrutura distributiva de qualquer sistema tributário e de sua conformidade com os postulados constitucionais de justiça. O debate sobre justiça fiscal transcende a mera legalidade da exação, exigindo escrutínio sobre o modo pelo qual o ônus tributário é efetivamente repartido entre os distintos estratos socioeconômicos.

A tributação progressiva caracteriza-se pela elevação proporcional da alíquota incidente à medida que se amplia a base tributável, de modo que os contribuintes dotados de maior capacidade econômica suportam fração relativamente superior do ônus fiscal em relação à sua renda ou patrimônio. Seu fundamento primordial reside no Princípio da Capacidade Contributiva, consagrado no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988⁷⁸. A lógica subjacente é a da utilidade marginal decrescente da renda: contribuições proporcionalmente maiores exigidas de quem possui maior capacidade econômica não representam sacrifício desproporcional ao mínimo existencial, ao mesmo tempo em que oneram relativamente menos os de menor poder aquisitivo. O Imposto de Renda da Pessoa Física, com sua tabela de alíquotas escalonadas, é o exemplo mais típico de tributação progressiva no ordenamento brasileiro embora, como se verá, sua estrutura protetiva tenha sido sistematicamente enfraquecida ao longo das últimas décadas.

⁷⁸ Artigo 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A tributação regressiva, por sua vez, opera em sentido diametralmente oposto: a carga fiscal efetiva recai proporcionalmente de forma mais gravosa sobre os contribuintes de menor renda. Não se trata de mero acidente matemático, mas de escolha político-institucional que molda a distribuição de riquezas e compromete, por via reflexa, os objetivos fundamentais da República enunciados no artigo 3º da Constituição Federal⁷⁹. No sistema tributário brasileiro, sua manifestação mais evidente é a concentração histórica da arrecadação sobre tributos incidentes no consumo, ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS, em detrimento da tributação sobre renda e, sobretudo, sobre o patrimônio. A estrutura do ICMS ilustra com clareza essa dinâmica, a alíquota incide uniformemente sobre o preço do produto, sem qualquer consideração pela capacidade econômica do adquirente. Assim, tanto o trabalhador que percebe salário mínimo quanto o empresário de elevada renda pagam exatamente o mesmo valor ao adquirir idêntico bem de consumo o que, em termos relativos, representa encargo radicalmente distinto em relação à renda de cada qual. Como observa Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Nos impostos que percutem (chamados de "indiretos" ou de "mercado") entra em cena o contribuinte de fato, diferente do de jure, e a capacidade contributiva realiza-se imperfeitamente. É o caso das alíquotas menos gravosas do IPI e do ICMS. Supõe-se que os de menor renda (contribuintes de fato) consomem artigos necessários tão somente a uma existência sofrida, e, por isso, as alíquotas são reduzidas, ou mesmo isenções são dadas. Ocorre que tanto compra feijão José da Silva quanto Ermírio de Moraes, com o rico industrial se beneficiando dos favores pensados para José. (Coêlho, 2020, p. 121).

A observação de Coêlho evidencia que a padronização de alíquotas reduzidas sobre bens essenciais, embora concebida para proteger os mais pobres, beneficia indistintamente todos os consumidores, tornando o mecanismo redistributivo estruturalmente ineficiente. A seletividade, portanto, falha em sua missão de promover equidade quando inserida em sistema maciçamente regressivo.

Os efeitos dessa estrutura são empiricamente mensuráveis e constitucionalmente graves. Como demonstra Luciana Grassano de Gouvêa Mélo:

É indiscutível que a regressividade de nosso sistema tributário nacional se funda, acima de tudo, na altíssima tributação sobre o consumo. Sabe-se que quase a metade da carga tributária total brasileira é composta pela tributação de bens e serviços que, além do mais, opera-se em todos os âmbitos federativos, o que é um fator agregador de forte complexidade ao mais grave problema da regressividade. Mélo, Luciana

⁷⁹ Artigo 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - Construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - Garantir o desenvolvimento nacional;

III - Erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - Promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Grassano de Gouvêa. A justiça fiscal entre o "dever-ser" constitucional e o "ser" institucional. (Scaff *et al.*, 2020, p. 688).

A regressividade tributária atua, assim, como vetor de aprofundamento da desigualdade social, funcionando como redistribuição invertida de renda dos mais pobres para o financiamento de um Estado que, paradoxalmente, deveria protegê-los.

Entre os dois modelos, a tributação progressiva é a mais defendida pela doutrina tributária com relação ao alcance dos Princípios Constitucionais de Capacidade Contributiva e Justiça Tributária e com os objetivos da República de erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais. A escolha por um sistema predominantemente regressivo não é, portanto, tecnicamente neutra, é uma decisão político-institucional com consequências distributivas dessa comanda tributária concreta, cuja revisão constitui imperativo de Justiça Tributária.

3.3.1 A Equidade e a Justiça Sociofiscal como Fundamento Constitucional da Tributação

A equidade tributária não se restringe a conceito extrajurídico ou meramente filosófico, ao contrário, encontra-se densamente positivada na ordem constitucional brasileira. Ela se articula em torno de um conjunto de Princípios que conferem à tributação função não apenas arrecadatória, mas genuinamente distributiva. A matriz constitucional de 1988 estabeleceu pacto civilizatório cujo financiamento deveria, em tese, pautar-se pela solidariedade e pela justiça fiscal.

É fundamental, preliminarmente, distinguir a igualdade formal da igualdade material no âmbito tributário. A igualdade formal, assegurada pelo artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal, proíbe tratamentos discriminatórios fundada em critérios arbitrários, prescrevendo que todos são iguais perante a lei. A igualdade material, por sua vez, exige que situações substancialmente distintas sejam tratadas de modo correspondentemente diverso, a fim de que o direito positivo reflita as diferenças reais entre os sujeitos. No campo tributário, essa igualdade material opera precisamente pelos Princípios da Isonomia Tributária⁸⁰ e da

⁸⁰ Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Capacidade Contributiva⁸¹, que impõem ao legislador o dever de calibrar o ônus fiscal segundo as condições econômicas reais de cada contribuinte. Mais contundente compromisso com o Princípio da Justiça Tributária, inaugurada pela Reforma Tributária, fruto da EC 132/2023⁸².

A Constituição de 1988 não se limitou a enunciar direitos individuais, ela comprometeu o Estado brasileiro com objetivos fundamentais de Justiça Social⁸³. Esse comando normativo não possui caráter meramente programático, ele irradia eficácia normativa sobre todo o ordenamento jurídico, alcançando inclusive a estruturação do sistema tributário. Tributar de forma estruturalmente regressiva implica, portanto, violação não apenas do Princípio da Capacidade Contributiva e da Justiça Tributária, mas dos próprios objetivos fundantes do Estado brasileiro, na exata medida em que a matriz fiscal contribui ativamente para aprofundar as desigualdades que a Constituição impõe reduzir.

A consequência jurídica dessa estrutura é grave: o sistema tributário opera, em sua lógica profunda, como instrumento de concentração de renda, em sentido diametralmente oposto ao mandamento constitucional de redução das desigualdades. A noção aristotélica de justiça distributiva, rememorada pela doutrina especializada, oferece o substrato filosófico para a compreensão dessa exigência, como já abordado.

A Justiça Sociofiscal, como síntese contemporânea desses fundamentos filosóficos, econômicos e jurídicos, representa o ideal de um sistema tributário que, simultaneamente, respeita o mínimo existencial, não tributando a parcela da renda necessária à sobrevivência digna, e impõe contribuições progressivamente maiores sobre as rendas e patrimônios superiores. Luciana Grassano de Gouvêa Mélo propõe um conceito relevante do que seria Justiça Sociofiscal:

Nesse aspecto, justiça fiscal se relaciona, considerando-se o pacto constitucional de 1988, tanto com a ideia de se questionar como determinada carga fiscal é partilhada entre todos, com especial enfoque em identificar se dada carga tributária é partilhada de forma justa entre aqueles com maior e menor rendimento e riqueza, ou seja, se é partilhada conforme a capacidade contributiva, como também em relação à despesa

⁸¹ Artigo 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁸² Artigo 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

⁸³ Artigo 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

pública, ou seja, o modo como qual o Estado gasta os recursos que obtém. Mélo, Luciana Grassano de Gouvêa. A justiça fiscal entre o "dever-ser" constitucional e o "ser" institucional. (Scaff *et al.*, 2020, p. 686).

É a Reforma Tributária que insere no escopo constitucional a Justiça Tributária como um Princípio a ser observado⁸⁴. É desse Princípio que devem ser irradiadas políticas de justiça na tributação. O conceito de justiça fiscal apresenta-se, na literatura jurídico tributária, como noção multidimensional que não se reduz à mera verificação aritmética da equidade na distribuição de encargos. Conforme José Luís Saldanha Sanches, o conceito de justiça fiscal pode ter diversos significados:

O conceito de justiça fiscal pode ter diversos significados: o primeiro é o da justiça fiscal no sentido de justiça tributária, que se limita a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre os cidadãos e as empresas, ou melhor, entre várias categorias de contribuintes. Perante uma dada carga fiscal, trata-se de saber como é que ela é partilhada entre todos, particularmente na perspectiva da sua incidência entre os contribuintes com maiores e menores rendimentos. (Sanches, 2010, p. 13).

A doutrinadora, Luciana Grassano de Gouvêa Mélo aprofunda essa conceituação ao relacionar a justiça fiscal ao pacto constitucional de 1988 e ao reconhecer o planejamento fiscal Estatal como mecanismo de sua efetivação. Nesse sentido, leciona que:

Justiça fiscal se relaciona, considerando-se o pacto constitucional de 1988, tanto com a ideia de se questionar como determinada carga fiscal é partilhada entre todos, com especial enfoque em identificar se dada carga tributária é partilhada de forma justa entre aqueles com maior e menor rendimento e riqueza, ou seja, se é partilhada conforme a capacidade contributiva, como também em relação à despesa pública, ou seja, o modo como qual o Estado gasta os recursos que obtém. (Mélo, 2020, p. 686).

Essa formulação é de inestimável valor metodológico: ela demonstra que a justiça fiscal possui duas dimensões inseparáveis, a dimensão arrecadatória, que diz respeito à equidade na distribuição da carga tributária segundo a capacidade contributiva, e a dimensão redistributiva, que diz respeito à forma como os recursos arrecadados são alocados para a promoção de direitos sociais. A ausência de qualquer uma dessas dimensões compromete estruturalmente o ideal de justiça fiscal constitucionalmente comprometida.

O Princípio da Capacidade Contributiva constitui o núcleo normativo do paradigma da justiça sociofiscal, e foi cautelosamente trabalho no trecho devio. Conforme Klaus Tipke e Douglas Yamashita:

Deste modo, o princípio da capacidade contributiva significa: todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos.

⁸⁴ Artigo 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto. (Tipke; Yamashita, 2002, p. 31).

Essa formulação explicita a estrutura lógica do Princípio tratado: a obrigação tributária deve ser proporcional à capacidade econômica do contribuinte, de modo que encargos iguais recaiam sobre capacidades iguais e encargos desiguais recaiam sobre capacidades desiguais, nos lembra muito bem:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoeirar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem. (Barbosa, 1997, p. 25).

O Estado Utópico, em sua dimensão fiscal, só se realiza plenamente quando o sistema tributário atua como mecanismo equilibrado, e não como instrumento adicional de concentração de riqueza ou de manutenção hegemônica de classes não tributadas como poderiam.

3.3.2 A Questão do Paradigma e da Justiça Sociofiscal e a Reforma ou Deforma Tributária à luz da Emenda Constitucional 132 de 2023: Ruptura ou Sofismo?

A investigação sobre a Emenda Constitucional número 132/2023 exige, antes de qualquer análise normativa, o enfrentamento de uma questão de natureza epistemológica, é possível afirmar que a referida emenda operou uma mudança paradigmática⁸⁵ no sistema tributário brasileiro, redirecionando-o em direção à justiça sociofiscal? Ou teria o texto constitucional reformado apenas a superfície normativa, preservando intacta a lógica

⁸⁵ O vocábulo “paradigma” radica-se na língua grega, derivando do termo “*parádeigma*”, composto de “*pará*” (ao lado de, junto a) e “*deigma*” (aquilo que se mostra, modelo, exemplo), e designa, em sua acepção ordinária, algo que serve de modelo, padrão ou exemplo que funciona como referência. Nesse sentido léxico elementar, paradigma corresponde a uma estrutura de referência que orienta a compreensão e a interpretação de determinados fenômenos. Segundo o Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa Michaelis, o termo designa “algo que serve de exemplo ou modelo; padrão”, sendo igualmente empregado na gramática, na linguística e na filosofia para indicar estruturas de referência que orientam a compreensão e a interpretação de determinados fenômenos. Michaelis. Dicionário brasileiro da língua portuguesa. Verbete: “paradigma”. São Paulo: Melhoramentos. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/paradigma/>. Acesso em: 9 jun. 2026. A passagem do uso ordinário para o uso epistemológico constitui, ela mesma, uma das transformações conceituais mais fecundas da filosofia da ciência do século XX, e é precisamente nessa dimensão mais densa que o conceito se torna indispensável à análise crítica das reformas tributárias.

distributiva regressiva que historicamente caracteriza a tributação no Brasil? A resposta a essa indagação que constitui o problema central deste capítulo pressupõe, necessariamente, a delimitação rigorosa dos conceitos de paradigma, de justiça sociofiscal e de ruptura paradigmática, sem os quais qualquer avaliação crítica da reforma restaria metodologicamente comprometida.

A formulação epistemológica mais influente do conceito de paradigma é atribuída a Thomas S. Kuhn, cuja obra *A Estrutura das Revoluções Científicas*, publicada originalmente em 1962, redefiniu os contornos da filosofia da ciência. Para Kuhn:

(...) paradigmas são realizações científicas universalmente conhecidas que durante um certo período de tempo nos oferecem, além dos problemas, as soluções modelares para a comunidade que está envolvida com a ciência. (Gonçalves; Miranda; Sampaio, 2011, p. 117).

Nessa perspectiva, o paradigma não é simplesmente um modelo técnico substituível a qualquer momento por conveniência metodológica: trata-se de uma matriz intelectual compartilhada por uma comunidade científica, que define não apenas os objetos de investigação, mas também os critérios de validade das soluções encontradas. O paradigma delimita o que é um problema legítimo, quais métodos são adequados para solucioná-lo e o que conta como resposta satisfatória, constituindo, portanto, o horizonte de sentido dentro do qual toda a atividade científica ordinária se desenvolve.

Conforme desenvolvido na literatura especializada sobre metodologia da pesquisa no Direito, embora Kuhn reconheça o possível surgimento de um paradigma no âmbito de uma ciência humana, ele enxerga as ciências sociais como enquadradas em estágio de evolução inferior em relação às ciências naturais, "justamente por estarem estas calcadas em paradigmas que viabilizam a solução de quebra-cabeças da ciência normal" (Gonçalves; Miranda; Sampaio, 2011, p. 117). Essa observação é metodologicamente relevante para o Direito Tributário, a ausência de um paradigma único e universalmente aceito não elimina a possibilidade, antes a reafirma, de que determinados modelos estruturantes orientem a produção normativa e a prática tributária por períodos prolongados, configurando o que se pode denominar de paradigma tributário.

Uma mudança paradigmática não é uma mera revisão técnica ou uma atualização incremental de um modelo existente. Ela implica a substituição do conjunto de pressupostos, critérios, problemas e soluções que estruturavam a compreensão anterior de determinado

fenômeno por uma nova matriz interpretativa incompatível com a anterior. Aplicado ao campo do Direito Tributário, esse conceito permite distinguir com precisão duas realidades frequentemente confundidas no discurso reformista: a alteração legislativa, que pode reconfigurar normas sem modificar a lógica de justiça tributária subjacente, e a ruptura paradigmática, que exige a substituição do modelo estruturante da tributação hereditário e patológico.

Essa distinção metodológica impõe uma exigência analítica rigorosa: para verificar se a EC número 132/2023 constitui ruptura paradigmática, é necessário identificar, com precisão, qual é o paradigma da justiça sociofiscal que supostamente orienta a reforma, qual era o paradigma tributário vigente antes dela, e se o conteúdo normativo efetivo da emenda é capaz de deslocar o segundo em direção ao primeiro.

A Progressividade é o instrumento técnico que operacionaliza a capacidade contributiva: em um sistema progressivo, as alíquotas crescem à medida que cresce a base tributável, de modo que os contribuintes com maior capacidade econômica suportam proporcionalmente uma parcela maior da carga fiscal. A progressividade é, portanto, um elemento estruturante do paradigma da justiça sociofiscal, e sua ausência, supressão ou substituição pela regressividade, representa uma violação estrutural desse paradigma.

A Solidariedade, por sua vez, opera como fundamento axiológico do sistema: em uma sociedade marcada por profundas desigualdades, a tributação não pode ser tratada como mero mecanismo de financiamento Estatal neutro. Conforme destacado pela doutrina, os impostos constituem "o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva"⁸⁶. A dimensão solidária da tributação exige, portanto, que o sistema tributário seja concebido como instrumento de redistribuição de riqueza, e não apenas como mecanismo de financiamento das funções estatais.

⁸⁶ Em uma sociedade capitalista, a tributação ultrapassa sua função meramente arrecadatória e assume papel central na distribuição dos encargos e benefícios decorrentes da vida em coletividade. Por essa razão, o sistema tributário não pode ser compreendido como um simples mecanismo de financiamento das atividades estatais, mas como um instrumento capaz de influenciar diretamente a distribuição de riqueza e oportunidades. Nesse contexto, a definição de quem suporta a maior parcela da carga tributária revela escolhas políticas e econômicas que podem contribuir tanto para a redução quanto para o agravamento das desigualdades sociais. Assim, um sistema tributário excessivamente concentrado na tributação do consumo ou incapaz de observar critérios de justiça distributiva tende a perpetuar desequilíbrios econômicos, transferindo proporcionalmente maior ônus aos grupos de menor capacidade contributiva e comprometendo os objetivos constitucionais de promoção da igualdade material e da justiça social (Murphy; Nagel, 2002, p. 5 *apud* Bustamante, 2020, p. 320).

A partir das fontes examinadas, é possível identificar os requisitos que a doutrina atribui a um sistema tributário orientado pela justiça sociofiscal. Ricardo Lodi Ribeiro formula com precisão os contornos desse paradigma ao afirmar que:

O aumento da arrecadação privilegiou, como visto, o incremento da tributação sobre o consumo, base de tributação inapta a medir a capacidade econômica do contribuinte, endossando a existência de um sistema regressivo e injusto. Assim, a questão que ora se coloca consiste em buscar instrumentos que possam reduzir os efeitos nocivos dessa regressividade sobre o sistema tributário atual. O alcance de uma tributação justa no Brasil somente será viável pela reconfiguração do sistema tributário, transformando-o em um sistema efetivamente redistributivo, progressivo, solidário e participativo conforme a capacidade contributiva.lobato, Valter de Souza; Gonçalves, Nayara Atayde. Reforma tributária no Brasil: breves considerações. (Scaff *et al.*, 2020, p. 1079)

Na mesma toada, é preciso observar de um ângulo superior a esse prisma, podendo desvelar como sabiamente delimita a doutrinadora Evanilda Nascimento de Godoi Bustamante:

Desse modo, a justiça ou injustiça do sistema tributário deve ser analisada sob três aspectos. Ela deve considerar: 1. O conjunto de tributos e o quanto cada cidadão tem que contribuir para o funcionamento do Estado; 2. O conjunto de benefícios que a comunidade oferece a cada cidadão; e 3. O resultado final dessa distribuição, ou seja, quanto cada um recebeu em resultado desse complexo sistema de regras. Bustamante, Evanilda Nascimento de Godoi. Justiça distributiva e os fundamentos do sistema tributário brasileiro: uma breve crítica às propostas de reforma tributária. (Scaff *et al.*, 2020, p. 327).

Em síntese, o paradigma da justiça sociofiscal exige que o sistema tributário seja concebido a partir de seus efeitos distributivos, e não apenas de sua capacidade arrecadatória. Nessa perspectiva, a concretização da justiça fiscal pressupõe a observância da capacidade contributiva, a adoção de mecanismos efetivos de progressividade e uma composição da carga tributária que não se apoie excessivamente na tributação sobre o consumo, cuja incidência tende a onerar de forma mais intensa os contribuintes de menor capacidade econômica. Exige, ainda, que a arrecadação seja acompanhada de uma alocação equitativa dos recursos públicos, de modo a promover a redução das desigualdades sociais e econômicas. Assim, a legitimidade de qualquer reforma tributária que se pretenda comprometida com os ideais de justiça sociofiscal deve ser aferida por sua aptidão para distribuir de maneira mais equânime os encargos e benefícios decorrentes da atuação estatal, contribuindo efetivamente para a concretização dos objetivos constitucionais de justiça social.

A história da tributação no Brasil é, em larga medida, a história da concentração dos encargos fiscais sobre os estratos populares e sobre o consumo de bens e serviços essenciais. Fernando José Amed e Plínio José Labriola de Campos Negreiros documentam que, desde o período colonial (Chiavenato, 1994, p. 34 *apud* Amed; Negreiros,

2000, p. 136), uma estrutura que, com variações formais, reproduziu-se ao longo de toda a história fiscal brasileira.

O traço mais marcante do paradigma tributário brasileiro é a predominância da tributação sobre o consumo, que concentra quase a metade da carga tributária total⁸⁷. A regressividade estrutural decorre dessa opção de tributação.⁸⁸ Misabel de Abreu Machado Derzi aprofunda essa análise ao demonstrar que a própria lógica do sistema induz à conversão de tributos supostamente incidentes sobre a renda em efetivos tributos sobre o consumo:

O Brasil arrecada tributos como um país desenvolvido, cerca de 40% de seu PIB. Mas o seu sistema tributário é regressivo, porque onera mais o consumo/trabalho do que o capital. [...] no afã de se aumentar a arrecadação, o Brasil introduziu a limitação dos prejuízos acumulados a 30% dos lucros dos exercícios subsequentes, medida que converte o imposto sobre a renda em imposto sobre o consumo, porque a tributação da renda fictícia, independentemente dos resultados reais de lucratividade, transforma o imposto sobre a renda em custo e desencadeia a transferência da carga para os preços das mercadorias e serviços. (Derzi, 2014, *apud* Lobato; Gonçalves, 2020, p. 1061-1062).

Em síntese, a regressividade não constitui uma distorção pontual ou acidental do sistema tributário brasileiro, mas um traço estrutural que atravessa sua formação histórica e permanece presente em sua configuração contemporânea. A predominância da tributação sobre o consumo, aliada à reduzida participação relativa dos tributos incidentes sobre a renda e o patrimônio, faz com que os contribuintes de menor capacidade econômica suportem, proporcionalmente, uma carga fiscal mais elevada. Como adverte Misabel Derzi, essa lógica é agravada por mecanismos que permitem a transferência econômica dos tributos para os preços de bens e serviços, ampliando os efeitos regressivos da tributação. Nesse contexto, a compreensão da regressividade como elemento constitutivo do sistema tributário nacional revela-se fundamental para a análise crítica de qualquer proposta de reforma que se pretenda comprometida com os ideais de justiça fiscal e redução das desigualdades sociais.

⁸⁷ Uma das principais distorções do sistema tributário brasileiro reside na excessiva dependência da tributação sobre o consumo como fonte de arrecadação estatal. Esse modelo faz com que a carga tributária recaia de maneira desproporcional sobre os indivíduos de menor renda, que destinam parcela significativamente maior de seus recursos à aquisição de bens e serviços essenciais. Como consequência, a estrutura tributária nacional acaba por contrariar os ideais de justiça fiscal e de observância da Capacidade Contributiva, uma vez que impõe sacrifícios relativamente mais intensos justamente aos grupos economicamente mais vulneráveis. Soma-se a isso a multiplicidade de tributos incidentes sobre o consumo nos diferentes níveis federativos, circunstância que não apenas amplia a complexidade do sistema, mas também dificulta a transparência da carga tributária efetivamente suportada pelos contribuintes. Nesse cenário, a elevada tributação do consumo revela-se não apenas um problema técnico de organização do sistema tributário, mas uma questão estrutural que contribui para a manutenção das desigualdades sociais e econômicas existentes no país (Mélo, 2020, p. 688).

⁸⁸ A excessiva tributação sobre o consumo possui caráter regressivo, pois impõe proporcionalmente maior ônus às pessoas de menor renda, que destinam a maior parte de seus recursos à aquisição de bens e serviços essenciais. Dessa forma, esse modelo privilegia a arrecadação estatal e a eficiência econômica em detrimento da justiça fiscal e da redução das desigualdades sociais (Ribeiro, 2015, p. 13).

A doutrina é unânime ao afirmar que o paradigma tributário brasileiro, tal como historicamente configurado, é estruturalmente incompatível com o paradigma da justiça sociofiscal⁸⁹. O diagnóstico de Mélo é igualmente direto:

Infelizmente, contudo, o que se percebe é que as sucessivas reformas financeiras tiveram pouca ou nenhuma preocupação com a criação de fontes sustentáveis e duradouras de financiamento que fossem capazes de contribuir para uma melhora nos graus de efetividade e fruição dos direitos fundamentais sociais. Ao contrário, costumam ser concebidas como instrumentos de ajuste fiscal, meramente direcionados a obter um redimensionamento do Estado social. De outro lado, as propostas de reformas tributárias visam apenas a simplificação do sistema tributário, deixando de lado medidas voltadas a obter a tão desejada – e constitucionalmente imposta – justiça fiscal. Como resultado, para os estratos mais pobres da população os direitos sociais assumem o status de meras promessas cuja concretização fica eternamente postergada para o futuro. Mélo, Luciana Grassano de Gouvêa. A justiça fiscal entre o "dever-ser" constitucional e o "ser" institucional. (Scaff *et al.*, 2020, p. 213).

Esse diagnóstico revela o caráter paradigmático do problema: não se trata de um defeito técnico corrigível por ajustes pontuais, mas de uma opção estrutural que permeia todo o sistema a opção por tributar consumo em lugar de renda e patrimônio, pela manutenção do ônus sobre os mais pobres em lugar dos mais ricos, pela priorização da eficiência arrecadatória em detrimento da justiça distributiva. É contra esse paradigma que a EC número 132/2023 se apresenta como ruptura aparentemente goelística⁹⁰.

O principal instrumento redistributivo introduzido pela EC número 132/2023 é o mecanismo de *cashback*⁹¹. A devolução tributária é apresentada como o mecanismo técnico capaz de corrigir a regressividade estrutural da tributação sobre o consumo: ao devolver parte dos tributos pagos pelos mais pobres, a reforma pretenderia reduzir o peso efetivo da carga fiscal sobre as camadas de menor renda.

⁸⁹ A predominância da tributação sobre o consumo torna o sistema tributário brasileiro regressivo, contrariando a justiça distributiva, o Princípio da Capacidade Contributiva e os objetivos fundamentais da Constituição Federal de 1988. Soma-se a isso a preocupação com políticas de renúncia fiscal que, muitas vezes, contribuem para a manutenção das desigualdades sociais e econômicas.

⁹⁰ O termo *goel* (hebraico: גֹּאֵל, *gō'ēl*) deriva do verbo hebraico *ga'al* (גָּאֵל), que significa “redimir”, “resgatar”, “reivindicar” ou “restaurar direitos perdidos”. Na tradição jurídica hebraica, o *goel* era o parente mais próximo investido do dever de resgatar bens alienados, libertar familiares submetidos à servidão por dívidas, assegurar a continuidade da linhagem familiar e, em determinadas hipóteses, atuar como vingador do sangue. A expressão passou a designar, por extensão, a figura do redentor ou restaurador dos direitos de um membro da família, assumindo posteriormente relevante dimensão teológica ao ser aplicada ao próprio Deus como Redentor de Israel. Merriam-Webster. *Goel*. Merriam-Webster Dictionary. Disponível em: <https://www.merriam-webster.com/dictionary/goel>. Acesso em: 9 jun. 2026.

⁹¹ Artigo 112. Serão devolvidos, nos termos e limites previstos neste Capítulo, para pessoas físicas que forem integrantes de famílias de baixa renda:

I - A CBS, pela União; e

II - O IBS, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

Outros instrumentos redistributivos incluídos na reforma são: regimes favorecidos para produtos da cesta básica, o Imposto Seletivo sobre bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, e a previsão do novo parágrafo 4º do artigo 145 da Constituição Federal, que estabelece que as alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos.

A doutrina tributarista, porém, aponta os limites estruturais desse mecanismo. Valcir Gassen, Pedro Júlio Sales D'Araújo e Francisco Gassen formulam o diagnóstico mais preciso:

Ao que tudo indica, muito embora existam propostas que busquem mitigar tal regressividade, como a devolução de parte da tributação sobre o consumo, a verdade é que elas por si só não parecem suficientes para superar o alto quadro de desigualdade que existe hoje e que se pretende potencializar amanhã, com a reforma eventualmente aprovada. E mais, observa-se uma tendência a deixar de lado qualquer debate sério acerca de revisão da tributação sobre o consumo e patrimônio, que são sempre deixadas para um futuro que nunca se concretiza. Gassen, Valcir; D'araújo, Pedro Júlio Sales; Gassen, Francisco. Reforma tributária: o esforço em manter a matriz tributária em seu (in)devido lugar. (Scaff *et al.*, 2020, p. 1053).

Esse trecho é emancipador para a compreensão da natureza do sofismo reformista: a devolução tributária mitiga os efeitos da regressividade sem atacar sua causa. A distinção entre atacar a causa e mitigar os efeitos de um problema é precisamente a distinção entre ruptura paradigmática e reforma superficial. Um sistema que tributa regressivamente os pobres e depois lhes devolve parte do tributo pago não é um sistema progressivo: é um sistema regressivo com mecanismo compensatório. A lógica distributiva permanece intacta, apenas seus efeitos são atenuados na margem.

É digno de nota que mesmo os autores mais favoráveis à reforma reconhecem, com graus variáveis de explicitação, a sua ambivalência intrínseca. Greco e Rocha cunham a expressão reveladora: a EC número 132/2023 é um "retrocesso progressista".

Creemos que a questão central do princípio da justiça tributária é assegurar que a distribuição da carga esteja alinhada com o princípio da capacidade contributiva, considerando um sistema tributário progressivo que faça com que o encargo financeiro dos tributos seja suportado pelas pessoas que têm a maior capacidade econômica. Esta interpretação nos parece ser sustentada pela própria EC n. 132. Uma das grandes críticas feitas ao Sistema Tributário Nacional sempre foi a sua regressividade, decorrente da enorme dependência dos tributos sobre o consumo. Nesse aspecto, a EC n. 132 é ambivalente. É um 'retrocesso progressista'. É retrocesso porque manteve a centralidade da tributação do consumo no Sistema Tributário Nacional. Ou seja, a tributação no Brasil seguirá em larga medida regressiva. Entretanto, foram inseridos no texto constitucional diversos dispositivos que vão na linha de uma melhor justiça tributária — da perspectiva de distribuição da carga tributária segundo a capacidade contributiva. Por exemplo, o novo § 4º do art. 145 da Constituição Federal prevê que 'as alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos'. Mesmo que se trate de uma norma programática, ela redireciona o Sistema Tributário Nacional criando uma espécie de 'princípio da não regressividade'. (Greco; Rocha, 2024, p. 763-772).

A expressão sintetiza com precisão a tensão interna da reforma: ela contém dispositivos que apontam para a justiça sociofiscal, mas preserva a estrutura que a torna estruturalmente impossível.

Essa insuficiência estrutural dos mecanismos compensatórios é ainda mais grave quando se considera que o *cashback* depende de cadastros governamentais, de infraestrutura administrativa e de decisões políticas ou populistas sobre a extensão desse meio de mitigação, todos elementos contingentes que podem ser restritos, revistos ou eliminados por legislação infraconstitucional, sem qualquer garantia de permanência da dimensão redistributiva prometida. A justiça sociofiscal, enquanto valor constitucional, não pode depender da discricionariedade administrativa nem das oscilações dos governos. Deve estar incorporada à própria estrutura do sistema tributário, sustentando um projeto de país comprometido com as presentes e futuras gerações.

CONCLUSÃO

O percurso analítico desenvolvido ao longo desta pesquisa, desde os Fundamentos Constitucionais da Tributação, passando pelos Princípios que balizam o sistema fiscal e pela reconfiguração normativa promovida pela Emenda Constitucional número 132/2023, converge para uma resposta que a própria arquitetura da reforma não consegue ocultar, a saber que a tributação brasileira permanece hegemônica, regressiva e estruturalmente distante do paradigma da justiça sociofiscal que a Constituição Federal impõe como dever e a sociedade aguarda como promessa inacabada. Os elementos a seguir sintetizam esse diagnóstico.

O critério mais fundamental para aferir a ruptura paradigmática é a alteração da estrutura da carga tributária especificamente, a redução da dependência da tributação sobre o consumo, que constitui a causa primária da regressividade. Nesse aspecto, a análise das fontes disponíveis é decisiva: a EC número 132/2023 não alterou a centralidade da tributação sobre o consumo no sistema tributário brasileiro. Essa constatação é de extraordinária importância: formulada por autores que assumem posição favorável à reforma e que identificam nela dispositivos de justiça tributária, ela revela que mesmo os defensores da emenda reconhecem que ela não tocou no núcleo do problema distributivo.

Luciana Grassano de Gouvêa Mélo havia antecipado esse diagnóstico ao analisar as propostas de emenda constitucional que antecederam a EC número 132/2023:

Essas iniciativas, entretanto, não propõem qualquer alteração na injustiça fiscal da carga tributária incidente sobre o consumo representar, no Brasil, quase 50% da carga tributária total e, com isso, onerar muito gravemente os mais pobres, que comprometem a totalidade da sua renda com o consumo de bens e serviços. De forma alguma. Uma palavra sequer é discutida sobre a injustiça fiscal do peso da tributação do consumo, centrando-se todos os esforços de convencimento sobre a imprescindibilidade da medida com base em argumentos de eficiência e simplificação. Mélo, Luciana Grassano de Gouvêa. A justiça fiscal entre o "dever-ser" constitucional e o "ser" institucional. (Scaff *et al.*, 2020, p. 688-689).

A observação de Mélo aponta para o que se pode denominar de deslocamento retórico da agenda reformista: o debate sobre a reforma tributária foi conduzido sob o signo da eficiência e da simplificação, enquanto a questão da regressividade, identificada pela própria doutrina como o problema extremamente grave para não dizer o grave, permaneceu à margem do debate substantivo. A EC número 132/2023 é, nesse sentido, herdeira direta dessa tradição, ela aperfeiçoa tecnicamente a tributação sobre o consumo sem questionar sua centralidade estrutural, não modifica a estrutura história do tributo no Brasil, é hegemônica⁹².

Se o paradigma da justiça sociofiscal exige, conforme demonstrado, o fortalecimento da tributação sobre renda e patrimônio como contrapartida à redução da tributação sobre o consumo, a EC número 132/2023 falha também nessa dimensão⁹³. A referida Emenda não introduziu imposto sobre grandes fortunas, não reformou substancialmente a tributação de dividendos, não modificou a estrutura do imposto de renda pessoa física para torná-la mais progressiva e não criou mecanismos efetivos de tributação do patrimônio acumulado. Nesse sentido:

No contexto da crise econômica vivenciada em nosso país nos recentes anos não se verificou qualquer tentativa de alterar a injustiça da distribuição da carga tributária, de modo que se mantém um sistema tributário injusto, regressivo, que onera mais o pobre, com forte tributação de consumo, baixa tributação da renda e patrimônio que, além de tudo, negligencia a progressividade e a capacidade contributiva, onerando mais fortemente as rendas do trabalho que as rendas do capital e pouco atingindo o patrimônio das elites e aquele herdado entre gerações. (Lobato; Gonçalves, 2020, p. 693).

⁹² A palavra "hegemonia" deriva do grego antigo *hegemonia*, *ἡγεμονία*, termo associado às ideias de comando, direção, liderança ou supremacia, originado de *hēgemōn*, *ἡγέμων*, que significa líder, chefe ou governante. Em sentido contemporâneo, hegemonia designa a condição de predominância ou influência exercida por determinado grupo, classe ou instituição sobre outros, seja no plano político, econômico, social ou cultural. Houaiss, Antônio; Villar, Mauro de Salles. Dicionário Houaiss da língua portuguesa. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

Paulo Caliendo, ao equacionar o problema da Reforma Tributária, identifica com precisão a tríade necessária para uma reforma verdadeiramente redistributiva: tributação da renda, do patrimônio e do consumo devem ser reequilibradas de modo a reduzir a dependência desta última e fortalecer as primeiras (Piketty, 2014, p. 493 *apud* Caliendo, 2020, p. 835-836). A EC número 132/2023 atuou exclusivamente sobre a terceira dimensão e, mesmo assim, sem questionar sua centralidade enquanto as duas primeiras permaneceram intocadas.

A análise integrada dos elementos examinados revela o que se pode denominar de sofismo reformista, a promessa de justiça sociofiscal é cumprida não pela alteração da estrutura do sistema, mas pelo deslocamento da questão distributiva para mecanismos compensatórios periféricos, o *cashback* até o momento, a cesta básica isenta, as alíquotas reduzidas para produtos essenciais. O sistema continua tributando regressivamente, o que muda é a existência de uma válvula de alívio ou uma maquiagem que tenta tornar o sistema mais agradável.

Valcir Gassen, D'Araújo e Gassen apontam para essa dinâmica ao afirmar que a reforma representa "o esforço em manter a matriz tributária em seu (in)devido lugar" como uma política do "estica e puxa", já versado no início do presente capítulo:

Ao que tudo indica, muito embora existam propostas que busquem mitigar tal regressividade, como a devolução de parte da tributação sobre o consumo, a verdade é que elas por si só não parecem suficientes para superar o alto quadro de desigualdade que existe hoje e que se pretende potencializar amanhã, com a reforma eventualmente aprovada. E mais, observa-se uma tendência a deixar de lado qualquer debate sério acerca de revisão da tributação sobre o consumo e patrimônio, que são sempre deixadas para um futuro que nunca se concretiza. Gassen, Valcir; D'araújo, Pedro Júlio Sales; Gassen, Francisco. Reforma tributária: o esforço em manter a matriz tributária em seu (in) devido lugar. (Scaff *et al.*, 2020, p. 1053).

Mélo havia formulado essa crítica com precisão cirúrgica ao examinar as propostas que antecederam a EC número 132/2023:

Por outro lado, as propostas de emenda constitucional em discussão não tratam de apresentar uma reforma constitucional tributária com vistas a tornar a distribuição dos encargos mais justa, ao contrário, passam à margem de qualquer preocupação nesse sentido. Vê-se que o que motiva as discussões é a necessidade de simplificação e eficiência do sistema que, entretanto, a despeito de sua importância, não tem qualquer viés redistributivo. (Lobato; Gonçalves, 2020, p. 693).

A crítica de Mélo é metodologicamente precisa, simplificação e eficiência são objetivos legítimos e relevantes, mas são objetivos da ordem da engenharia tributária, não da justiça tributária. Uma reforma que se propõe a ser paradigmática no sentido da justiça sociofiscal não pode contentar-se com ganhos de eficiência sem acompanhá-los de uma transformação substancial da estrutura distributiva.

A partir da análise realizada, é possível responder à questão central que orienta este capítulo e é a alma desta pesquisa: a EC número 132/2023 não alterou a causa da regressividade, a centralidade da tributação sobre o consumo, mas apenas moderou alguns de seus efeitos por meio de mecanismos compensatórios, *cashback*, cesta básica, isenções. Essa distinção é decisiva para a qualificação epistemológica da reforma: ela não representa ruptura paradigmática, mas adequação técnica do paradigma vigente.

A distinção entre causa e efeito é aqui a distinção entre mudança de paradigma e reforma dentro do paradigma. O paradigma regressivo da tributação sobre o consumo não foi substituído: ele foi aperfeiçoado. A lógica distributiva subjacente, tributar mais os pobres e menos os ricos, tributar consumo e poupar renda e patrimônio, permanece intacta. O que muda é a sofisticação dos mecanismos que gerem seus efeitos mais evidentes.

A esse processo, a filosofia da ciência, na tradição kuhniana, daria o nome de ciência normal, a resolução de problemas dentro do paradigma vigente, sem questioná-lo. A EC número 132/2023 é, nesse sentido, um exercício de ciência normal tributária, uma operação de refinamento técnico do paradigma regressivo, não sua superação. O sofismo está precisamente em apresentar como ruptura aquilo que é, na essência, continuidade.

Luciana Grassano de Gouvêa Mélo formula uma distinção metodológica de alto poder analítico ao distinguir o "dever-ser" constitucional e o "ser" institucional da justiça fiscal. Nesse prisma afirma:

Nunca vi a Constituição federal de 1988 como um empecilho à efetivação da justiça fiscal. Muito pelo contrário. Implicitamente, a Constituição compromete-se com a justiça fiscal, desde o seu preâmbulo, quando declara ser o Brasil um “Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos”, e confirma esse mesmo “sentimento constitucional” quando declara, no art. 1º, como fundamentos do Estado brasileiro, a cidadania, a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. (Mélo, 2020, p. 684).

Essa distinção ilumina a natureza do sofismo reformista: a EC número 132/2023 opera no plano do "dever-ser" constitucional, ela incorpora ao texto constitucional dispositivos que apontam para a justiça sociofiscal, como o princípio da não regressividade e os mecanismos de *cashback*, sem transformar o "ser" institucional, que é a prática concreta de distribuição regressiva dos encargos tributários. O constitucionalismo simbólico da reforma, a inscrição de valores no texto constitucional sem a correspondente transformação estrutural do sistema é, precisamente, a forma mais refinada de sofismo reformista.

A reforma tributária brasileira revela-se, em sua dimensão mais profunda, simultaneamente hegemônica em sua lógica estrutural e inacabada em sua promessa constitucional. Hegemônica não por contingência histórica, mas por uma escolha político-institucional reiteradamente reproduzida ao longo da formação fiscal do país. Ao aperfeiçoar tecnicamente os mecanismos de arrecadação sem submeter a exame crítico os pressupostos que os orientam, a Emenda Constitucional número 132/2023 preserva, sob a retórica da modernização, a mesma racionalidade que historicamente caracterizou o sistema tributário nacional, traduzida na prevalência da tributação sobre o consumo em detrimento da incidência mais intensa, progressiva e constitucionalmente adequada sobre a renda e o patrimônio dos segmentos economicamente mais favorecidos.

O sofisma reformista manifesta-se precisamente nessa capacidade de converter continuidade em aparente ruptura, aperfeiçoamento operacional em transformação distributiva e eficiência arrecadatória em sinônimo de justiça fiscal. O mecanismo de *cashback* não redistribui riqueza. Limita-se a restituir, de forma parcial e tardia, uma parcela diminuta dos recursos que o próprio sistema regressivo retira, de maneira recorrente, daqueles que dispõem de menor capacidade econômica. A desoneração da cesta básica tampouco altera os fundamentos da estrutura distributiva. Apenas ameniza, de modo pontual, uma das manifestações mais visíveis de um modelo cuja lógica permanece substancialmente inalterada. Mitigar consequências sem enfrentar as causas que as produzem não configura uma transformação estrutural. Representa, quando muito, a administração tecnicamente sofisticada de um problema cuja origem continua intocada.

A reforma permanece inacabada porque a tributação concebida pela Constituição Federal de 1988 como instrumento de solidariedade, progressividade, capacidade contributiva e redução das desigualdades continua distante de sua plena concretização. Trata-se de um imperativo jurídico cuja realização tem sido sucessivamente adiada. Como advertia Mélo, projeta-se para um horizonte que permanentemente se desloca e jamais se materializa. Os objetivos fundamentais da República, consagrados no artigo 3º da Constituição Federal, não constituem simples proclamações programáticas. Correspondem a mandamentos normativos dotados de eficácia e exigibilidade imediatas. Um sistema tributário estruturalmente regressivo os contraria de forma contínua, ainda que muitas vezes silenciosa, a cada exercício fiscal.

O dever-ser constitucional, que erige a capacidade contributiva, a progressividade e a justiça fiscal à condição de vetores indispensáveis da atividade tributante, continua a ser

sistematicamente desmentido pelo ser institucional de um sistema que opera, em sua dinâmica mais profunda, como mecanismo de concentração patrimonial e não de redistribuição equânime da riqueza socialmente produzida. Essa contradição não possui natureza meramente técnica, suscetível de correção por ajustes normativos pontuais. Trata-se de uma questão eminentemente política, sustentada por escolhas reiteradas que favorecem interesses historicamente dominantes em detrimento do projeto constitucional de justiça social. Sua permanência não decorre de inevitabilidade histórica. Resulta da renovação constante de opções que, embora frequentemente ocultadas sob o discurso da neutralidade técnica, preservam estruturas consolidadas de poder econômico.

Enquanto o Brasil não enfrentar, com o rigor exigido pela ordem constitucional, a causa fundamental de sua regressividade fiscal, representada pela excessiva dependência da tributação sobre o consumo e pela insuficiente tributação da renda e do patrimônio acumulado, qualquer reforma tributária, por mais sofisticada que se apresente em sua arquitetura normativa, permanecerá circunscrita aos limites da mesma narrativa histórica que pretende superar. A justiça sociofiscal, compreendida como expressão da convergência entre justiça tributária e justiça social, ainda constitui uma construção inacabada. Sua efetivação demanda muito mais do que inovação legislativa. Exige compromisso institucional autêntico com os valores constitucionais, coragem política para revisar privilégios historicamente consolidados e disposição para romper com a lógica secular que transformou o sistema tributário brasileiro em instrumento de reprodução das desigualdades que a própria Constituição determinou superar. Sem o efetivo e cristalino compromisso Estatal com a justiça tributária e a redução da regressividade, qualquer pretensa Reforma Tributária será apenas uma deforma, a preservação das injustiças e desequilíbrios sob a aparência de mudanças.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues; PORTO, Édson Franco (org.). Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como? Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020.

AGÊNCIA BRASIL. Brasil lança por ano 1,3 milhão de toneladas de plástico no oceano. Brasília: EBC, 2024. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/meio-ambiente/noticia/2024-10/brasil-lanca-por-ano-13-milhao-de-toneladas-de-plastico-no-oceano>. Acesso em: 25 abr. 2026.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 19. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: JusPodivm, 2025.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Direito administrativo descomplicado. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.

ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1997.

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. História dos tributos no Brasil. São Paulo: Edições SINAFRESP, 2000.

APPY, Bernard. Reforma de Bolsonaro deixa de fora o pior imposto do país, diz mentor de projeto da Câmara. Gazeta do Povo, Curitiba, 17 ago. 2019. Entrevista concedida a Giulia Fontes. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br>. Acesso em: 31 maio 2026.

APPY, Bernard; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson; CANADO, Vanessa Rahal. Reforma tributária precisa criar sistema simples e transparente, dizem autores. Folha de S.Paulo, São Paulo, Ilustríssima, 28 jul. 2019. Disponível em: <https://www.folha.uol.com.br>. Acesso em: 31 maio 2026.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BARBOSA, Rui. Oração aos moços. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 1 jun. 2026.

BRASIL. [Emenda Constitucional n. 132, 2023]. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 1 jun. 2026.

BRASIL. [Lei Complementar n. 214, 2025]. Institui a Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS, o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS e o Imposto Seletivo – IS. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 1 jun. 2026.

BRASIL. [Lei n. 5.172, 1966]. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 1 jun. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 669. Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade. Brasília, DF: STF, 2024. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br>. Acesso em: 1 jun. 2026.

BUSTAMANTE, Evanilda Nascimento de Godoi. Justiça distributiva e os fundamentos do sistema tributário brasileiro: uma breve crítica às propostas de reforma tributária. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (org.). Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como? Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020. p. 315-336.

CALIENDO, Paulo. Reforma tributária e a necessária equação da tributação da renda, do patrimônio e do consumo. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (org.). Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como? Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020. p. 835-860.

CAMUS, Albert. O mito de Sísifo. Tradução de Ari Roitman e Paulina Wacht. Rio de Janeiro: Record, 2019.

CAPEZ, Fernando; CHIMENTI, Ricardo Cunha; ROSA, Márcio Fernando Elias; SANTOS, Marisa Ferreira. Curso de direito constitucional. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CHIAVENATO, Júlio José. As várias faces da Inconfidência Mineira. São Paulo: Contexto, 1994.

COÊLHO, Sacha Calmon N. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2022. E-book.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição 1988: sistema tributário. 8. ed. São Paulo: Forense, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro *et al.* Reformas ou deformas tributárias e financeiras. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

CORALINA, Cora. Vintém de cobre: meias confissões de Aninha. Goiânia: Cora Coralina, 1983.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. Direito tributário: teoria e prática. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO. [França], 1789. Disponível em: <https://www.conseil-constitutionnel.fr/le-bloc-de-constitutionnalite/declaration-des-droits-de-l-homme-et-du-citoyen-de-1789>. Acesso em: 1 jun. 2026.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de direito tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FREITAS, Hélien. Lobby de ultraprocessados uniu agro, varejo e indústria contra 'imposto do pecado'. Repórter Brasil, 17 mar. 2025. Disponível em: <https://reporterbrasil.org.br>. Acesso em: 2 jun. 2026.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; GASSEN, Francisco. Reforma tributária: o esforço em manter a matriz tributária em seu (in)devido lugar. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (org.). Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como? Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020. p. 1035-1060.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis, v. 34, n. 66, p. 213-234, jul. 2013.

GONÇALVES, Danilo; MIRANDA, Lorena; SAMPAIO, Marcos. A metodologia da pesquisa no direito e Thomas Kuhn. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 56, p. 763-772, 1. quadrim. 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.56.33.2024.2536>. Acesso em: 9 jun. 2026.

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HORTA, Raul Machado. Direito constitucional. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. Dicionário Houaiss da língua portuguesa. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

INFOPÉDIA. Palimpsesto. Porto: Porto Editora. Disponível em: <https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/palimpsesto>. Acesso em: 28 abr. 2026.

LOBATO, Valter de Souza; GONÇALVES, Nayara Atayde. Reforma tributária no Brasil: breves considerações. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro *et al.* Reformas ou deformas tributárias e financeiras. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 673-700.

MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Atlas, 2004. 2 v.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 9. ed. ref., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MARIANI, Daniel. Imposto Seletivo pode ser ineficiente na redução do consumo e onerar mais pobres. JOTA. Disponível em: <https://www.jota.info>. Acesso em: 2 jun. 2026.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. A justiça fiscal entre o "dever-ser" constitucional e o "ser" institucional. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (org.). Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como? Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020. p. 681-700.

MERRIAM-WEBSTER. Goel. Merriam-Webster Dictionary. Disponível em: <https://www.merriam-webster.com/dictionary/goel>. Acesso em: 9 jun. 2026.

MICHAELIS. Epifania. Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. São Paulo: Editora Melhoramentos. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/epifania/>. Acesso em: 28 abr. 2026.

MICHAELIS. Paradigma. Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. São Paulo: Editora Melhoramentos. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/paradigma/>. Acesso em: 9 jun. 2026.

NEVES, Marcelo. Teoria da inconstitucionalidade das leis. São Paulo: Saraiva, 1988.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira: centenário de nascimento. São Paulo: IBDT, 2019.

ONU NEWS. [Notícia sobre meio ambiente]. Nova York: ONU, 2024. Disponível em: <https://news.un.org/pt/story/2024/06/1833321>. Acesso em: 25 abr. 2026.

PANZARINI, Clóvis. Tributação na economia globalizada. São Paulo: Edições Sinafresp, 1999.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PODER360. Degradação na Amazônia Legal bate recorde e cresce 482% em 2025. Brasília, 2025. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/poder-sustentavel/degradacao-na-amazonia-legal-bate-recorde-e-cresce-482-em-2025/>. Acesso em: 25 abr. 2026.

R7 NOTÍCIAS. Desmatamento no Cerrado desde 2023 gerou mais poluição que automóveis de passeio e ônibus. Brasília, 2024. Disponível em: <https://noticias.r7.com/cidades/desmatamento-no-cerrado-desde-2023-gerou-mais-poluicao-que-automoveis-de-passeio-e-onibus-18092024/>. Acesso em: 25 abr. 2026.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, 2015.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro & direito tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *O contrato social*. Tradução de Antônio de Pádua Danesi. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SABBAG, Eduardo Moraes. *Manual de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SANCHES, José Luís Saldanha. *Justiça fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson (coord.). *Imposto sobre bens e serviços: Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC 45, PEC Brasil Solidário, PEC 110, notas técnicas e visão 2023*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023.

SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024.

SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (org.). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020.

SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira. *A eterna reforma financeira e tributária brasileira e suas deformações*. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA

JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (org.). Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como? Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020. p. 23-26.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2019.

SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 607-630, 2003. Disponível em: https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2003-RLAEC01-Principios_e_regras.pdf. Acesso em: 21 abr. 2026.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOSTES NETO, José Barroso; SARAN, José Eduardo de Paula; LIMA, Karina Pompeu de. Comitê Gestor do IBS: propostas para aprimoramento. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI). São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. p. 133-160.

VEJA. Cashback da reforma tributária é ilusão. São Paulo: Abril, [2024]. Disponível em: <https://www.estadao.com.br/economia/cashback-reforma-tributaria-ilusao/>. Acesso em: 28 abr. 2026.

VEJA. Populismo tributário funciona. São Paulo: Abril, [2024]. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/coluna/de-olho-nos-tributos/populismo-tributario-funciona/>. Acesso em: 28 abr. 2026.

VEJA. Populista, proposta de reforma tributária subverte princípios liberais. São Paulo: Abril, [2024]. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/economia/populista-proposta-de-reforma-tributaria-subverte-principios-liberais/>. Acesso em: 28 abr. 2026.

XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001.